M O L D C O O P

**UNIVERSITATEA COOPERATIST-COMERCIALĂ
DIN MOLDOVA**

TUDOR TUHARI

ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ŞI CONTROLULUI ÎN UNITĂȚILE ECONOMICE

**Editura ASEM
Chişinău – 2005**

CZU 657.1 (075.8)
T 92

Examinat şi aprobat pentru editare la şedinţele Consiliului facultăţii ***„Contabilitate şi Informatică economică”*** (proces-verbal nr.5 din 01.06.05) şi ***Consiliului metodic al UCCM*** (proces-verbal nr.7 din 27.06.05)

Referent: ***conf. univ. dr. R. Harea, ASEM***

Descrierea CIP a Camerei Naţionale a Cărţii:

Tuhari, Tudor
Organizarea contabilităţii şi controlului în unităţile economice: Studiu / Tudor Tuhari; Univ. Cooperatist-Comerc. din Moldova. – Ch. : UCCM, 2005 (Tipogr. ASEM). – 127p. fig.
Bibliogr. p. 126-127 (22 tit.).
ISBN 9975-929-89-3
200 ex.

657.1 (075.8)

Autor: ***prof. univ. dr. hab. T.Tuhari***

Autor: ***prof. univ. dr. hab., T. Tuhari, UCCM***

ISBN 9975-929-89-3

Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM

CUPRINS

Introducere

Capitolul 1. Obiectul şi metoda organizării contabilităţii şi sarcinile organizării raţionale a contabilităţii

1.1.Obiectul şi metoda organizării contabilităţii
1.2.Organizarea raţională a contabilităţii şi condiţiile necesare acesteia
1.3.Obiectivele de bază privind organizarea raţională a contabilităţii
1.4.Politica de contabilitate – sarcină primordială a organizării contabilităţii

Capitolul 2. Principiile şi formele contabilităţii şi organizării ei
2.1. Obiectivele, principiile de bază şi specifice ale contabilităţii şi organizării acesteia
2.2. Sistemele, formele contabilităţii şi desfăşurarea lor în Republica Moldova
2.3. Formele de organizare a contabilităţii

Capitolul 3. Tehnologia proceselor contabile şi normarea lor
3.1. Tipurile proceselor contabilităţii şi clasificarea lor
3.2. Tehnologia proceselor contabile la nivel macroeconomic şi cibernetic
3.3. Normarea operaţiilor evidenţei contabile
3.4. Calcularea volumului de lucru şi a numărului de lucrători în contabilitate
Capitolul 4. Organizarea ştiinţifică a muncii contabile
4.1. Conţinutul organizării ştiinţifice a muncii contabile. Elementele şi direcţiile acesteia
4.2. Planificarea muncii lucrătorilor contabili
4.3. Factorii privind organizarea ştiinţifică a muncii contabile
4.4. Organizarea structurală şi repartizarea funcţiilor în contabilitate
4.5. Caracteristica factorilor interni şi externi privind organizarea raţională a contabilităţii la întreprindere
4.6. Organizarea raţional-ştiinţifică a contabilităţii şi controlului consumurilor şi cheltuielilor în comerţ
4.7. Organizarea contabilităţii analitice a cheltuielilor în comerţ şi alimentaţia publică
4.8. Obligaţiunile şi responsabilităţile privind starea contabilităţii.
4.8.1.Obligaţiile şi responsabilitatea conducătorului privind organizarea contabilităţii
4.8.2. Obligaţiile şi responsabilitatea contabilului-şef
Bibliografie

Introducere

Economia de piață este de neconceput fără existența contabilității moderne, bine organizate conform legislației în vigoare.

Legea contabilității şi sistemul contabil prevede multe modificări profunde şi referitor la organizarea muncii contabile. În primul rând, se are în vedere creşterea autorității şi responsabilității muncii contabile. Totodată, creşte şi rolul contabilității în luarea deciziilor. Se majorează şi funcția de control privind activitatea întreprinderii.

Organizarea şi normarea muncii, în contabilitate, revin contabilului-şef al unității economice. Modernizarea contabilității influențează pozitiv calitatea muncii contabile şi operativitatea ei.

Aprecierea Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC) şi a Codului Fiscal în practica contabilității şi fiscalității, în economia Republicii Moldova, cere o atenție şi responsabilitate sporite din partea specialiştilor contabili în privința organizării şi dirijării proceselor economico-financiare ale întreprinderilor şi instituțiilor publice. Cunoaşterea istoriei contabilității şi a evoluției ştiințifice, în domeniu dat, reprezintă un factor important, care influențează constituirea şi stabilitatea sistemului contabil şi recunoaşterea acestuia în țară ca ştiință în contabilitate.

Pornind de la necesitățile creative în domeniul specialiştilor în contabilitate, considerăm că este binevenită studierea disciplinei „Organizarea contabilității şi controlului operativ".

Cunoaşterea unor instrumente de organizare, normare şi planificare a muncii contabile va crea condiții pentru majorarea productivității şi culturii muncii contabile în procesul controlului şi luării deciziilor în activitatea economico-financiară a întreprinderii.

Desfăşurarea businessului mic şi mare în economia națională necesită utilizarea diferitelor forme şi metode de organizare a contabilității şi controlului operativ economic în unitățile economice cu diferite forme de organizare şi tip de proprietate.

De aceea, în lucrare, sunt caracterizate şi ilustrate, în mod schematic, diferite forme de contabilitate (automatizată, jurnal-order, memorial-order) şi forme de organizare a contabilității care pot fi utilizate şi modernizate în condițiile modernizării încontinuu a sistemului contabil.

Lucrarea dată va servi ca manual, suport didactic pentru instruirea studenților la specialitate 361 „Contabilitate" şi alte specialități economice.

Capitolul 1. OBIECTUL ŞI METODA ORGANIZĂRII CONTABILITĂȚII ŞI SARCINILE ORGANIZĂRII RAȚIONALE A CONTABILITĂȚII

1.1. Obiectul şi metoda organizării contabilității

Evidența contabilă este cunoscută ca un sistem compus dintr-o mulțime de elemente aflate în relații reciproce, care formează o unitate, un întreg unitar. Acest sistem reprezintă o totalitate de obiecte, de conținut şi formă liberă, unite într-o legătură reciprocă prin interacțiune constantă. Exprimarea conținutului acestui sistem se efectuează prin intermediul tehnologiilor informaționale.

Informația constă din diferite date, ştiri, care circulă în societate şi natură. Datele menționate reprezintă o formă de comunicație între obiecte – transmițătorul şi receptorul.

Contabilitatea este un sistem informațional, ale cărei elemente sunt unite prin relații informaționale exprimând procesele de formare, transmitere, recepționare, păstrare şi prelucrare a informației.

Organizarea contabilității este o activitate prestată cu scopul de a constitui un sistem informațional contabil bine corelat şi modern pentru asigurarea procesului de producere şi dirijare a datelor necesare.

Scopul cursului este studierea principiilor de bază privind organizarea activității contabilității ca subdiviziune de gestiune a întreprinderii, în general, şi efectuarea rațională a muncii fiecărui funcționar în contabilitate conform Legii Contabilității şi altor documente şi acte normative referitoare la activitatea unității economice (Legea Contabilității, S.N.C., C.F. şi alte legi şi hotărâri).

Ca orice curs, ***Organizarea contabilității*** dispune de obiectul şi metoda sa proprie. Obiectul răspunde la întrebarea: Ce se supune organizării?, iar metoda răspunde la întrebarea: Cum se organizează contabilitatea, prin ce metode, procedee?

Obiectul organizării constă nemijlocit din obiect şi subiect.

Subiectul cursului dat reprezintă unitatea economică, întreprinderea cu activitatea ei, patrimoniul şi relațiile acesteia cu mediul înconjurător economic (alte persoane fizice şi juridice).

Obiectul organizării contabilității reprezintă forța de muncă contabilă – înşişi contabilii, lucrătorii contabilității, executorii organizării contabilității.

Obiectul cursului dat caracterizează un sistem de relații şi interconexiuni ale proceselor contabile privind acumularea şi utilizarea informației de activitate economică a întreprinderii. Efectuarea organizării contabile la nivel pozitiv este dependentă de starea subiectului şi obiectul de organizare a contabilității.

Obiectul organizării, care reprezintă forța de muncă (specialişti-contabili, revizori-cenzori, auditori ş.a.), se caracterizează prin nivelul suficient de cunoştințe necesare acumulate pentru îndeplinirea funcțiilor directe de contabilitate. Pentru aceasta, este necesar, încontinuu, să fie petrecute perfecționarea profesională, studierea şi aplicarea controlului, auditului, automatizării etc.

Afară de forța de muncă contabilă, e necesară asigurarea condițiilor materiale şi spirituale referitor la organizarea contabilității. Cu alte cuvinte, nivelul organizării contabilității depinde de starea obiectului contabilității, care presupune condiții de muncă, nivelul de pregătire a specialiştilor, starea spirituală şi materială a acestora şi asigurarea necesară a contabilității cu tehnica de prelucrare contabilă, documente, registre, literatura de profil etc.

Subiectul organizării contabilității prezintă întreprinderea, unitatea economică, în care se efectuează procesele organizaționale ale contabilității, având diferite forme organizatorico-juridice şi tip de proprietate, dimensiuni, volume de activitate, care, la rândul lor, influențează procesele organizaționale.

Metoda cursului organizării contabilității conține o serie de moduri şi procedee prin care poate fi atins nivelul dorit de organizare a contabilității. Cele mai avansate, favorabile, productive, procedee şi metode, care pot fi desfăşurate la organizarea contabilității, se caracterizează prin:

- folosirea sistemelor selectate de evidența contabilă (completă, simplificată, simplă);
- folosirea formelor progresive de contabilitate: jurnal-order, automatizarea contabilității ş.a.;
- folosirea formelor de organizare a contabilității centralizate, descentralizate şi combinate;
- studierea şi implementarea organizării ştiințifice a contabilității prin cercetarea principiilor avansate de organizare la nivel mondial etc.

1.2. Organizarea raţională a contabilităţii şi condiţiile necesare acesteia

Organizarea raţională a contabilităţii reprezintă fenomenul de totalizare a proceselor de utilizare a obiectelor şi metodelor cele mai performante şi favorabile în activitatea contabilă. În general, organizarea raţională a contabilităţii, ca şi a altor funcţii de muncă social-necesară, reflectă efectuarea unei activităţi cu eficacitate maximă (calitate, oportunitate şi alte principii ale contabilităţii) şi cu cheltuieli minime de mijloace şi de timp la întreprindere, organizaţie. Aşadar, aceasta ar însemna maximum de efect cu minim de cheltuieli.

Organizarea muncii contabile conţine aceleaşi elemente şi componente ca orice altă muncă intelectuală. Specificul muncii contabile se caracterizează prin deosebirile şi particularităţile tehnologice ale operaţiilor complicate de muncă compusă dintr-o diversitate amplă şi multiplă de operaţiuni contabile. La rândul lor, operaţiunile contabile pot fi îndeplinite numai prin studierea specialităţii şi cercetarea metodelor şi procedeelor de contabilitate, prin formarea cunoştinţelor la efectuarea acestora.

Maximă eficienţă înseamnă: calitate bună de muncă, cultură avansată, productivitate înaltă, oportunitatea contabilităţii, corectitudinea ei, îndeplinirea cu respectarea legilor economice şi contabile, SNC, Codului Fiscal şi altor acte normative corespunzătoare cu referire la subiectele de activitate economică.

Ce înseamnă efectuarea contabilităţii cu cheltuieli minime de mijloace şi de timp? Îndeplinirea operaţiilor contabile să fie cât mai ieftină, prin economisirea mijloacelor şi cu majorarea productivităţii muncii contabile.

Pentru a atinge scopurile privind organizarea raţională a contabilităţii este necesară realizarea unui şir de obiective de bază prin adoptarea unor măsuri concrete şi de perspectivă.

1.3. Obiectivele de bază privind organizarea raţională a contabilităţii

Principalele obiective pentru efectuarea raţională a organizării contabilităţii sunt următoarele:

- elaborarea nomenclatoarelor de evidenţă contabilă prin aprecierea listei faptelor (elementelor) economice, operaţiilor economice, fenomenelor, proceselor, proceselor economice, formele funcţionării mijloacelor şi surselor, precum şi rezultatelor activităţii. În funcţie de forma de organizare a activităţii în contabilitate, se determină nomenclatoarele contabilităţii şi invers, dimensiunea şi volumul nomenclatoarelor influenţează aprobarea unor forme de organizare a contabilităţii;
- organizarea documentării primare (justificative) prin întocmirea unui album de documente standardizând formularele şi conţinutul acestora prin descrierea circulaţiei şi destinaţiei lor;
- organizarea circulaţiei documentelor (schema, graficul circulaţiei documentelor la întreprindere);
- elaborarea şi realizarea planului de conturi de lucru la întreprindere concretă. Se completează un plan de conturi contabile, care pot fi folosite la întreprinderea dată;
- elaborarea şi realizarea efectivă a planului de inventariere a patrimoniului şi decontărilor cu creanţe şi datorii conform regulamentului de inventariere aprobat de Ministerul Finanţelor al Republicii Moldova;
- elaborarea şi asigurarea contabilităţii cu programe "1 – C – Întreprinderea" sau cu alte programe de automatizare a proceselor contabile la întreprindere;
- elaborarea unui plan de asigurare cu documente legislative şi normative a întreprinderii necesare în activitatea întreprinderii, inclusiv în organizarea contabilităţii;
- organizarea muncii personalului contabil prin: repartizarea funcţiilor, aprecierea numărului de lucrători în contabilitate, planificarea lucrărilor contabile, formarea condiţiilor de muncă etc.;
- elaborarea planului de întocmire şi prezentare a rapoartelor financiare, declaraţiilor, rapoartelor statistice ş. a.;
- elaborarea politicii de contabilitate conform SNC 1 "Politica de contabilitate";
- elaborarea unui plan anual de perfecţionare şi modernizare a contabilităţii pornind de la starea reală şi analiza neajunsurilor şi îmbunătăţirea activităţii contabilităţii întreprinderii. Pentru aceasta se întocmeşte un plan de măsuri:

a) aprecierea unui plan de centralizare sau descentralizare a contabilizării;
b) concretizarea unui plan de modernizare şi perfecţionare a documentaţiei primare (unificarea şi standardizarea acesteia) şi de circulaţie a documentelor;
c) întocmirea unui plan de aplicare a formelor de contabilitate în baza registrelor, fişelor, cărţilor contabile ş.a.: (Jurnal-order, memorial-order, automatizare);
d) aprecierea şi selectarea noilor metode şi sisteme contabile la întreprindere: direct-cost, normativă, calcularea costului pe faze, pe comenzi, în serie etc.;
e) elaborarea unui plan de automatizare a proceselor contabile şi reformarea programelor;
f) elaborarea unui plan ştiinţific de organizare a muncii contabile.

Organizarea raţională a contabilităţii implică faptul ca fiecare contabil-şef să elaboreze un program de modernizare a organizării contabilităţii în baza planificării şi prognozării acesteia.

Realizarea programului dat constă în următoarele:

1. Elaborarea nomenclatoarelor contabile prin întocmirea listei cu caracterizarea faptelor economice (operaţiilor economice), fenomenelor, proceselor, formelor funcţionării mijloacelor şi surselor, proceselor tehnologice şi economice şi rezultatelor de activitate la întreprindere. Nomenclatoarele contabile depind de mulţi factori, care prevăd interesele economice, politice, juridice etc. În baza nomenclatoarelor, se determină şi obiectele contabilităţii, care, la rândul lor, se află în legături reciproce cu formele organizării contabilităţii (centralizate sau descentralizate).

2. Organizarea documentării primare (purtătorilor de informaţie), care necesită determinarea caracteristicii documentelor, formularelor, standardizarea şi unificarea lor. Munca organizatorică în domeniul dat necesită întocmirea unui album de documente primare cu descrierea conţinutului fiecăruia din acestea.

3. Organizarea circulaţiei documentare (aprecierea timpului şi căii de mişcare a documentului de la întocmirea lui până la prezentarea şi transferarea lui la arhivă. Lucrul dat se referă la raţionalizarea documentării primare, ceea ce provoacă efectuarea organizării raţionale a contabilităţii.

4. Elaborarea planului de conturi de lucru prin care se apreciază concret conturile contabile utilizate în contabilitatea întreprinderii date. Totodată, este elaborată şi corespondenţa de conturi posibilă, care poate fi folosită pornind de la specificul activităţii întreprinderii date;

5. Elaborarea şi realizarea efectivă a unui plan de inventariere la unitatea economică (se concretizează termenul, modalitatea, documentarea şi reflectarea rezultatelor de inventariere a patrimoniului, decontărilor, relaţiilor cu diferiţi debitori, creditori etc.), conform Regulamentului de inventariere aprobat de Ministerul Finanţelor al Republicii Moldova;

6. Elaborarea unui plan de asigurare a contabilităţii cu documentele şi actele normative, legile referitoare la activitatea economică şi contabilă a unităţii date (Legea Contabilităţii, S.N.C., instrucţiuni, Codul Fiscal);

7. Elaborarea (procurarea) unei programe pentru automatizarea contabilităţii şi aplicarea ei în activitatea reală a întreprinderii;

8. Organizarea muncii personalului contabil (organizarea şi repartizarea funcţiilor, selectarea, angajarea şi reciclarea cadrelor, recalificarea şi perfecţionarea lor, aprecierea numărului lucrătorilor, planificarea lucrătorilor contabili, crearea condiţiilor favorabile de muncă contabilă, organizarea ştiinţifică a muncii în contabilitate etc.);

9. Elaborarea planului de întocmire şi prezentare a rapoartelor financiare anuale (lucrul preliminar, graficele prezentării şi totalizării datelor contabile de la fiecare contabil pentru rapoartele financiare) etc.;

10. Elaborare politicii de contabilitate pe fiecare an conform SNC 1;

11. Elaborarea planului anual de perfecţionare, în general, privind modernizarea sistemului contabil în Republica Moldova, pornind de la studierea stării reale a contabilităţii la întreprindere, analiza neajunsurilor în organizarea contabilităţii şi prevederea unor măsuri pentru majorarea productivităţii contabililor şi îmbunătăţirea activităţii aparatului contabil, în general, şi prosperarea metodologiei contabilităţii. Pentru aceasta, se elaborează un şir de măsuri privind modernizarea contabilităţii şi aprecierea termenelor de efectuare, realizare a lor, caracterizând responsabilii pentru

aplicarea, realizarea acestor măsuri, repartizând între sectoare responsabilitatea şi cheltuielile pentru realizarea şi aplicarea măsurilor concrete.

Principalele măsuri mai sus-menționate pot fi realizate prin concretizarea şi aprecierea planului de centralizare sau descentralizare a contabilității; a planului de îmbunătățire a documentării primare şi circulație a documentelor; a planului de aplicare a noilor sisteme, metode, forme de contabilitate (registre, maşinograme, cartea mare, jurnale-ordere, borderouri etc.); a planului de automatizare a contabilizării (computerizării), a planului de organizare ştiințifică a muncii contabile (OSMC) şi multe alte măsuri ale activității privind organizarea rațională a muncii contabile.

1.4. Politica de contabilitate – sarcină primordială a organizării contabilității

Politica de contabilitatea este o totalitate de convenții, principii, metode, procedee şi reguli adoptate de conducerea întreprinderii pentru efectuarea evidenței contabile şi întocmirea rapoartelor financiare.

Politica de contabilitate trebuie să fie elaborată de fiecare agent economic, indiferent de tipul de proprietate, de apartenență ramurală şi de forma organizatorico-juridică de activitate (cu excepția organizațiilor bugetare).

Politica de contabilitate constă în asigurarea furnizării unei informații veridice şi integrale despre situația patrimonială, financiară şi rezultatele activității întreprinderii pentru utilizatorii interni şi externi ai datelor contabile şi rapoartelor financiare.

Elaborarea şi susținerea politicii de contabilitate se bazează pe principiile, convențiile, metodele şi prevederile SNC 1 "Politica de contabilitate" şi ale altor SNC şi acte normative de contabilitate şi fiscale.

Politica de contabilitate trebuie să conțină descrierea caracteristicii utilizate privind:

- sistemul contabil utilizat (simplu, simplificat, complet);
- varianta selectată din sistemul simplificat (prin registrul-jurnal de evidență sau borderouri de evidență cu mai multe tipuri de activități şi asortiment lărgit);
- forma ținută de contabilitate (jurnale-ordere, 1- "C" contabilitate etc.);
- metodele de evaluare a activelor şi datoriilor;
- metodele de calculare a uzurii (amortizării) activelor pe termen lung;
- modul de constatare şi contabilizare a veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare.

Factorii care influențează adoptarea politicii de contabilitate sunt:

- forma de proprietate şi statutul organizatorico- juridic al întreprinderii;
- apartenența ramurală şi tipul de activitate al întreprinderii;
- proporțiile întreprinderii (numărul personalului, volumul producției, cifra de afaceri);
- structura organizatorică de gestiune şi existența subdiviziunilor structurale (serviciul contabil, departamentul resurselor umane, secțiile de producere);
- strategia dezvoltării economico-financiare a întreprinderii;
- nivelul asigurării tehnice a întreprinderii (computerizarea);
- recuperarea cheltuielilor;
- nivelul de calificare al personalului (experiența, deprinderile, înțelegerea şi cunoaşterea sarcinilor, problemelor şi soluționarea lor);
- situația economico-financiară (infrastructura de piață, starea financiară, condițiile pentru investiții ş.a.);
- starea sistemului contabil şi fiscal privind reglementare normativă a acestora.

La baza elaborării politicii de contabilitate se folosesc unele elemente normative condiționate de:

a) convențiile fundamentale;
b) principiile de bază ale contabilității.

Convențiile fundamentale ale contabilității se caracterizează prin următoarele:

Continuitatea activității întreprinderii, care conține caracteristica informației prin prelungirea strategiei, ipotezei funcționării întreprinderii încontinuu fără diminuarea volumelor de activitate, în aceleaşi dimensiuni, ritmuri într-un viitor previzibil. Prin aceasta, se garantează aplicarea metodelor ordinare de evidență a activelor, datoriilor, veniturilor şi cheltuielilor, rezultatelor financiare. În cazul

schimbării volumelor, dimensiunilor, reducerii lor de activitate, se modifică şi metodele, procedeele de evaluare şi contabilizare la întreprindere.

Permanența metodelor se caracterizează prin permanența aplicării metodelor şi procedeelor, regulilor şi principiilor de contabilitate, de la o perioadă de gestiune la alta, de la un an de gestiune la altul.

Specializarea exercițiilor (metoda calculării) se caracterizează prin convenția dată (în Codul Fiscal, numită metodă a contabilității), unde veniturile şi cheltuielile se constată şi se reflectă în contabilitate şi în rapoartele financiare în perioada în care acestea au fost efectuate, indiferent de timpul efectiv de încasare sau plată a mijloacelor băneşti sau altei forme de compensare.

Principiile de bază ale contabilității se caracterizează prin următoarele:

Prudența este un principiu prin care se elaborează deciziile necesare cu respectarea măsurilor de precauție în scopul că activele şi veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile şi cheltuielile să nu fie subevaluate. La evaluarea mărfurilor şi materialelor se apreciază valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă. Reflectarea cheltuielilor de la lipsa valorilor numite se determină imediat după constatarea acestora, iar veniturile de la recuperare se reflectă după recunoaşterea lipsei către plata lor şi se trece la conturi consecutiv prin formulele:

1) Dt. 712,714,713 Ct. 217,211 – la suma valorilor lipsite;
2) Dt. 227 Ct. 612 – la suma lipsurilor recunoscute către recuperare.

Prioritatea conținutului asupra formei reprezintă principiul în care se are în vedere conținutul operațiilor economice ca prioritar în funcție de interesele, mărimea întreprinderii (de exemplu, mijloacele fixe luate în arendă finanțată se iau în evidență contabilă la arendaş, deşi ele se află juridic în proprietatea arendatorului).

Esențialitatea (importanța relativă) – are la bază esențialitatea rezultatelor de activitate.

Necompensarea este principiul potrivit căruia nu se admite ca activele să fie compensate cu pasivele, precum şi veniturile să se soldeze cu cheltuielile. Datorită respectării SNC nu pot avea loc compensările numite prin înregistrări la conturi în formulele:

1) Dt. 611,612 Ct. 711,712,713 – compensarea veniturilor şi cheltuielilor;
2) Dt. 521,539 Ct. 221, 229 – compensarea datoriilor şi creanțelor.

Concordanța înseamnă că veniturile şi cheltuielile trebuie să fie reflectate simultan în aceeaşi perioadă în contabilitate şi în rapoartele financiare (dacă în perioada de gestiune are loc înregistrarea la debitul contului 711, atunci trebuie să fie înregistrări şi la creditul contului 611 şi invers).

De exemplu, dacă au avut loc la întreprindere lipsuri şi deteriorări ale bunurilor, atunci acestea se înregistrează şi ca venituri de la recuperarea lipsurilor prin formulele:

1) Dt. 712,713 Ct. 216,217,211 – cheltuieli;
2) Dt.227 Ct. 612 – venituri.

Iar vânzările se înregistrează în aceeaşi lună şi faptul vânzării şi eliberării bunurilor ieşite şi vândute şi faptul casării costului acestora (vezi formulele contabile):

3) Dt. 221,242,241 Ct.611 – suma vânzării mărfurilor;
4) Dt. 711 Ct. 216,217 – suma ieşirii şi casării costului acestor vânzări.

Separarea patrimoniului şi datoriilor înseamnă că patrimoniul şi datoriile întreprinderii în contabilitate şi în rapoartele financiare se înregistrează separat de patrimoniul şi datoriile altor întreprinderi şi proprietari. Deci, divizarea sumelor numite este reflectată prin utilizarea conturilor extrabilanțiere şi nu celor bilanțiere (vezi conturile 911 „Active nemateriale arendate", 912 „Active materiale pe termen lung arendate", 923 „Mărfuri primite în consignație", 941 „Datorii ale debitorilor insolvabili trecute la pierderi şi altele" etc.).

Independența exercițiului înseamnă fenomene, operații economice ale întreprinderii, care trebuie înregistrate la perioade de gestiune sau la alte perioade pe viitor, dacă se referă la acestea. De aceea, apar conturi de cheltuieli şi venituri, creanțe şi datorii ale perioadei de gestiune şi anticipate curente şi pe termen lung (conturile 251,141,515,422,134,229 ş.a.).

Dezvăluirea politicii de contabilitate se desfăşoară prin caracterizarea metodelor şi procedeelor utilizate la întreprinderea concretă în baza prevederilor SNC.

Principalele procedee şi metode de ținere a contabilității adoptate la elaborarea politicii de contabilitate sunt:

- Metodele de evaluare a activelor nemateriale şi materiale pe termen lung (mijloace fixe) şi de calculare a amortizării şi uzurii lor;
- Variantele de finanțare şi contabilizare a cheltuielilor aferente reparațiilor mijloacelor fixe;
- Metodele de evaluare şi contabilizare a investițiilor pe termen lung şi scurt;
- Modul de evaluare a stocurilor de mărfuri şi materiale;
- Modul de evaluare şi contabilizare a creanțelor pe termen lung şi scurt;
- Metodele de evaluare şi modul de contabilizare a corecțiilor creanțelor dubioase;
- Modul de contabilizare a cheltuielilor pentru lucrările de cercetări ştiințifice, experimentale şi de proiectare;
- Modul de creare şi contabilizare a rezervelor;
- Modul de contabilizare a creditelor bancare şi împrumuturilor de constatare a cheltuielilor aferente împrumuturilor şi capitalizarea acestora;
- Componența şi modul de constatare şi contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor pe tipurile de activități ale întreprinderii;
- Metodica de contabilizare a arendei, instrumentelor financiare;
- Metodica de contabilizare a impozitelor, inclusiv a celor amânate;
- Modul de reflectare în contabilitate a rezultatelor privind variațiile cursurilor valutare;
- Criteriile de stabilire a segmentelor industriale şi geografice şi metodele de repartizare a veniturilor şi cheltuielilor între sectoare;
- Modul de contabilizare a subvențiilor guvernamentale ş.a.

Capitolul 2. PRINCIPIILE ŞI FORMELE CONTABILITĂȚII ŞI ORGANIZĂRII EI

2.1. Obiectivele, principiile de bază şi specifice ale contabilității şi organizării acesteia

Obiectivele organizării contabilității depind de interesele economice şi nivelul de respectare a principiilor fundamentale ale contabilității datorită cărora se asigură:

a) satisfacerea conducerii, a managerilor întreprinderii şi altor utilizatori cu informație reală, corectă, operativă pentru luarea deciziilor la dirijarea întreprinderii la orice nivel de activitate;
b) respectarea legilor şi normativului fiscal, prin organizarea contabilității, a convențiilor fundamentale şi a principiilor de bază ale contabilității şi reflectarea lor în rapoartele financiare ale unităților economice.

Principiile generale ale organizării contabilității prevăd:

- contabilitatea şi analiza prezintă funcții principale de dirijare a economiei naționale;
- contabilitatea şi analiza se țin la întreprinderi de orice sector economic cu orice tip de activitate la unitățile economice din economia națională;
- contabilitatea şi analiza reprezintă un instrument, mijloc de control referitor la activitatea economică;
- dirijarea şi conducerea proceselor contabile şi de analiză sunt efectuate de organele de stat;

Principiile specifice ale organizării contabilității şi analizei sunt:

- Principiul rezolvării noilor probleme, pornind de la modificări, reforma contabilității încontinuu.
- Principiul de conducere unică a proceselor contabile se ține numai de contabilul-şef al întreprinderii, însă de starea contabilității răspunde şi conducătorul întreprinderii;
- Principiul soluționării problemelor economice în mod complex, ținând cont de deciziile tehnice, economice, metodologice şi organizaționale;
- Principiul de tipizare maximală a deciziilor proiectate referitor la contabilitate şi analiză în baza cerințelor unice prevăzute de S.N.C. şi Codul fiscal al R.Moldova;
- Principiul de folosire a unicii unități de bază informaționale a tuturor problemelor de contabilitate şi analiză.

2.2. Sistemele, formele contabilității şi desfăşurarea lor în Republica Moldova

Organizarea contabilității este influențată de sistemul utilizat de efectuarea acesteia şi de formele caracterizate prin consecutivitatea de înregistrare între purtătorii informației sintetice şi analitice ai contabilității. Întreprinderile pot ține contabilitatea în baza unuia din următoarele sisteme:

1) în partidă simplă;
2) simplificat;
3) complet.

Sistemul contabil în partidă simplă poate fi aplicat de către întreprinderile care respectă următoarele criterii:

- Activitatea este bazată pe munca individuală a membrilor unei familii, iar numărul mediu anual de angajați atraşi din exterior nu depăşeşte numărul mediu anual al acestor membri;
- Volumul anual al vânzărilor nete nu depăşeşte limita de 1000000 lei;
- Valoarea totală de bilanț a mijloacelor fixe nu depăşeşte limita de 350000 lei.

Modul de ținere a contabilității în partida simplă este reglementat de S.N.C. 62 "Contabilitatea în partidă simplă" şi prezentat în figura 1.

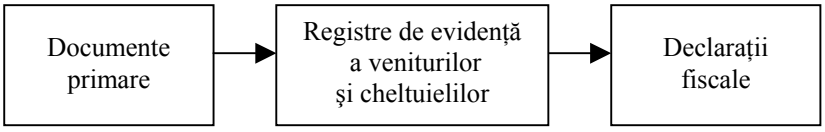

Figura 1. Sistemul contabil în partidă simplă

Sistemul contabil simplificat poate fi aplicat de întreprinderile care se încadrează în limitele următorilor indicatori:

- Numărul mediu anual al angajaților nu depăşeşte 30 de persoane;
- Volumul anual al vânzărilor nete nu depăşeşte 3 000 000 lei;
- Valoarea totală a bilanțului nu depăşeşte 3 000 000 lei.

Sistemul contabil simplificat are 2 variante:

1) în baza Registrului-jurnal de evidență a operațiilor economice;
2) cu utilizarea Borderourilor de evidență a operațiilor economice pe conturi contabile.

Varianta în baza ***Registrului-jurnal de evidență a operațiilor economice*** se recomandă pentru întreprinderile care produc un singur produs, efectuează decontări cu cumpărătorii şi furnizorii nemijlocit în momentul executării operațiilor economice.

Modul de ținere a contabilității în baza acestei variante este prezentat în figura 2.

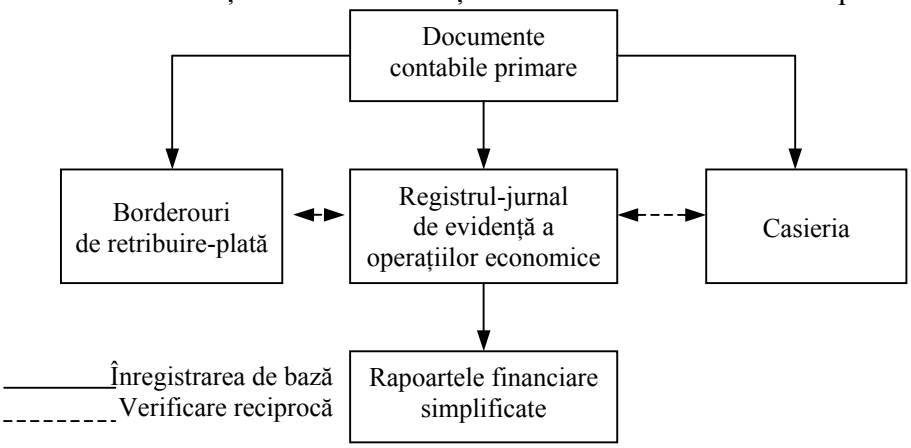

Figura 2. Sistemul contabil simplificat în baza Registrului-jurnal de evidență a operațiilor economice

Varianta cu utilizarea Borderourilor de evidență a operațiilor economice pe conturi contabile poate fi aplicată de întreprinderile care, în procesul de producție, suportă cheltuieli materiale şi de muncă considerabile, au stocuri mari de materiale, produse şi mărfuri, efectuează decontări cu debitorii şi creditorii, în special, prin bănci.

Modul de ținere a contabilității în baza acestei variante este prezentat în figura 3.

Sistemul contabil complet prevede ținerea contabilității în borderouri analitice şi sintetice, jurnale şi alte registre, datele cărora, ulterior, se transpun în Cartea mare care serveşte drept bază pentru întocmirea rapoartelor financiare (figura 4.)

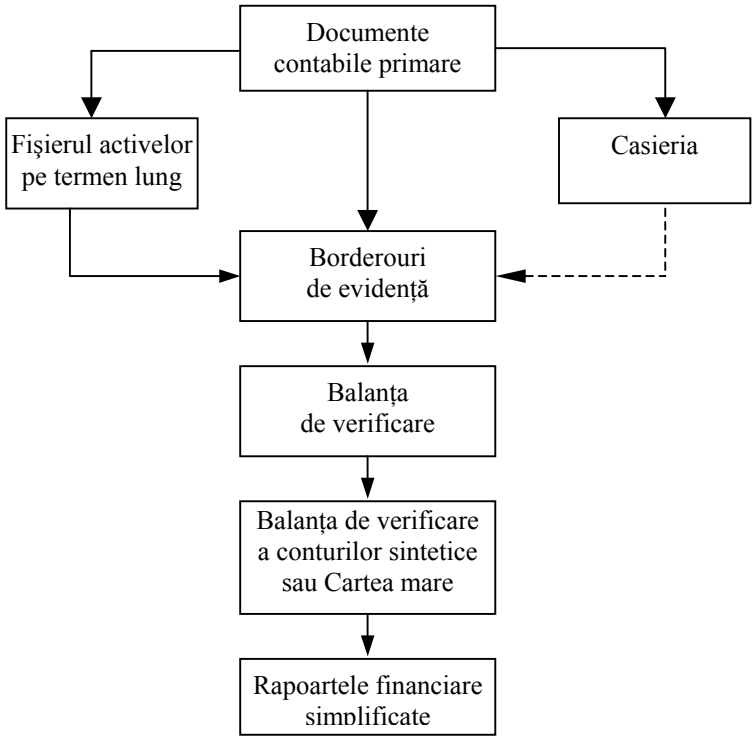

Figura 3. Sistemul contabil simplificat cu utilizarea Bordero-urilor de evidență a operațiilor economice pe conturi contabile

La alegerea sistemului contabil, trebuie ținut cont de următoarele:

- Rapoartele financiare anuale pe ultimii doi ani succesivi – pentru întreprinderile în funcțiune;

- Planul de afaceri – pentru întreprinderile care îşi încep activitatea în cursul anului de gestiune.

Forma contabilității şi tehnologia ei depind de consecutivitatea înregistrărilor operațiilor economice în sistemul registrelor sintetice şi analitice.

Formele contabilității depind de nivelul de mecanizare şi automatizare ale ei.

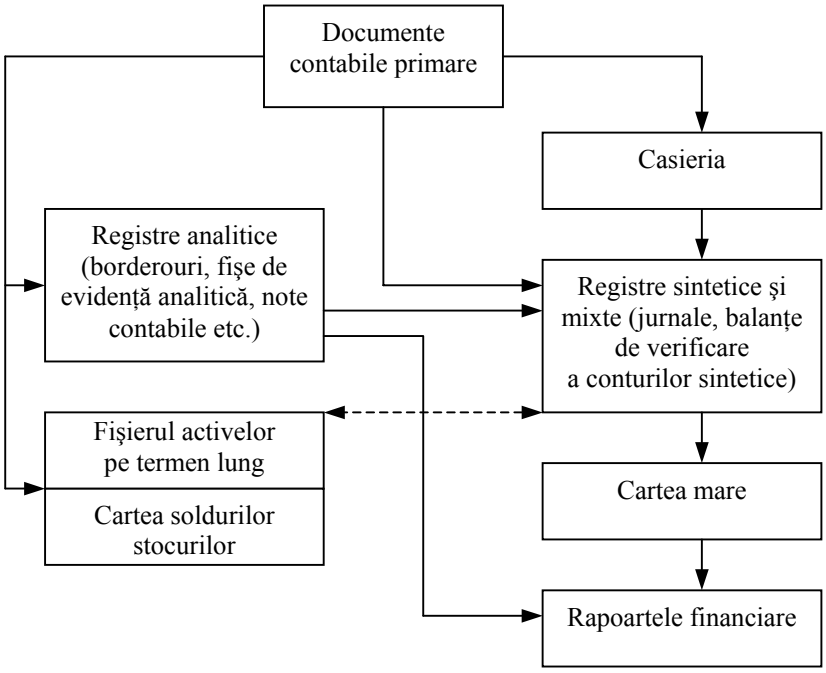
Documente contabile primare
Casieria
Registre analitice (borderouri, fişe de evidență analitică, note contabile etc.)
Registre sintetice şi mixte (jurnale, balanțe de verificare a conturilor sintetice)
Fişierul activelor pe termen lung
Cartea soldurilor stocurilor
Cartea mare
Rapoartele financiare

Figura 4. Sistemul contabil complet

Din istoria cea mai apropiată şi din prezentul recent se cunosc trei forme de contabilitate:

- Forma memorial-order;
- Forma jurnal-order;
- Forma automatizată (mecanizată).

Forma de contabilitate "Memorial-order" este prezentată în figura 5.

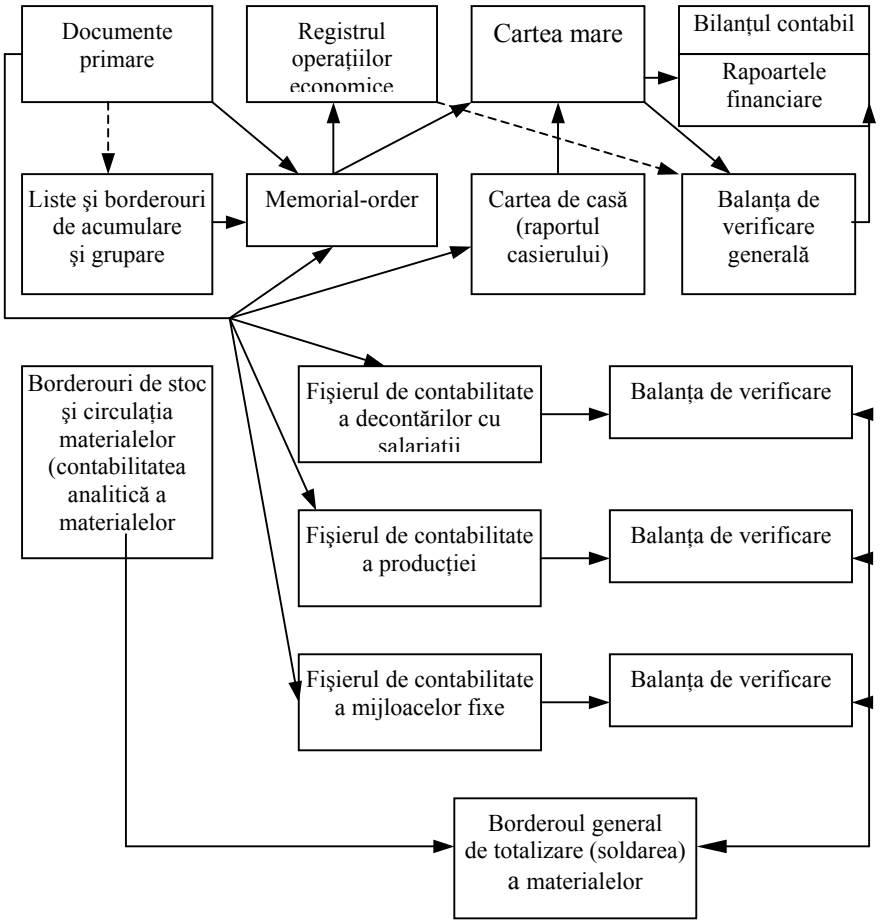
Documente primare
Registrul operațiilor economice
Cartea mare
Bilanțul contabil
Rapoartele financiare
Liste şi borderouri de acumulare şi grupare
Memorial-order
Cartea de casă (raportul casierului)
Balanța de verificare generală
Borderouri de stoc şi circulația materialelor (contabilitatea analitică a materialelor
Fişierul de contabilitate a decontărilor cu salariații
Balanța de verificare
Fişierul de contabilitate a producției
Balanța de verificare
Fişierul de contabilitate a mijloacelor fixe
Balanța de verificare
Borderoul general de totalizare (soldarea) a materialelor

Figura 5. Forma de contabilitate "Memorial-order"

Forma „Jurnal-order” se caracterizează prin diversitatea ei:

1) Jurnale-ordere în care contabilitatea sintetică se combină cu cea analitică, din care:
   - Decontări cu furnizorii în baza documentelor primare;
   - Decontări cu cumpărătorii în baza facturilor de expediție;
   - Cu diferiți debitori în baza documentelor primare;
   - Cu diferiți creditori în baza documentelor primare;
   - Mişcarea mărfurilor în comerțul cu amănuntul în baza rapoartelor gestionarilor în sumă.
2) Jurnale-ordere unde contabilitatea analitică este divizată de cea sintetică (în baza rapoartelor gestionarilor).

De exemplu, comerțul cu ridicata, utilizarea registrelor se caracterizează în modul următor:

- Rapoartele gestionarilor (formule contabile se trec) în jurnale-ordere (combinate);
- Contabilitatea analitică la mărfuri se ține în fişe, cărți şi se totalizează în baza borderourilor de acumulare şi soldare;
- Mijloacele fixe, materiale, obiecte de inventar se contabilizează în mod analog, dar fără rapoartele gestionarilor. În jurnale, se înregistrează în baza documentelor primare.

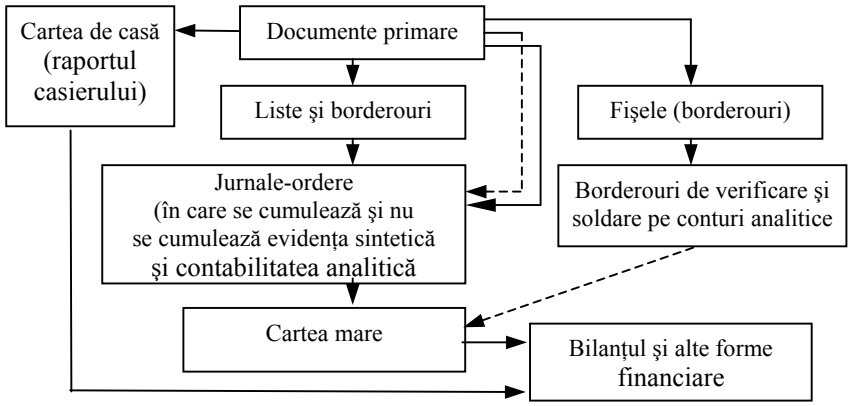
Cartea de casă (raportul casierului)
Documente primare
Liste şi borderouri
Fişele (borderouri)
Jurnale-ordere (în care se cumulează şi nu se cumulează evidenţa sintetică şi contabilitatea analitică
Borderouri de verificare şi soldare pe conturi analitice
Cartea mare
Bilanţul şi alte forme financiare

Figura 6. Forma de contabilitate "Jurnal-order"

Următoarea formă a contabilităţii este automatizată (mecanizată) şi este prezentată în figura 7.

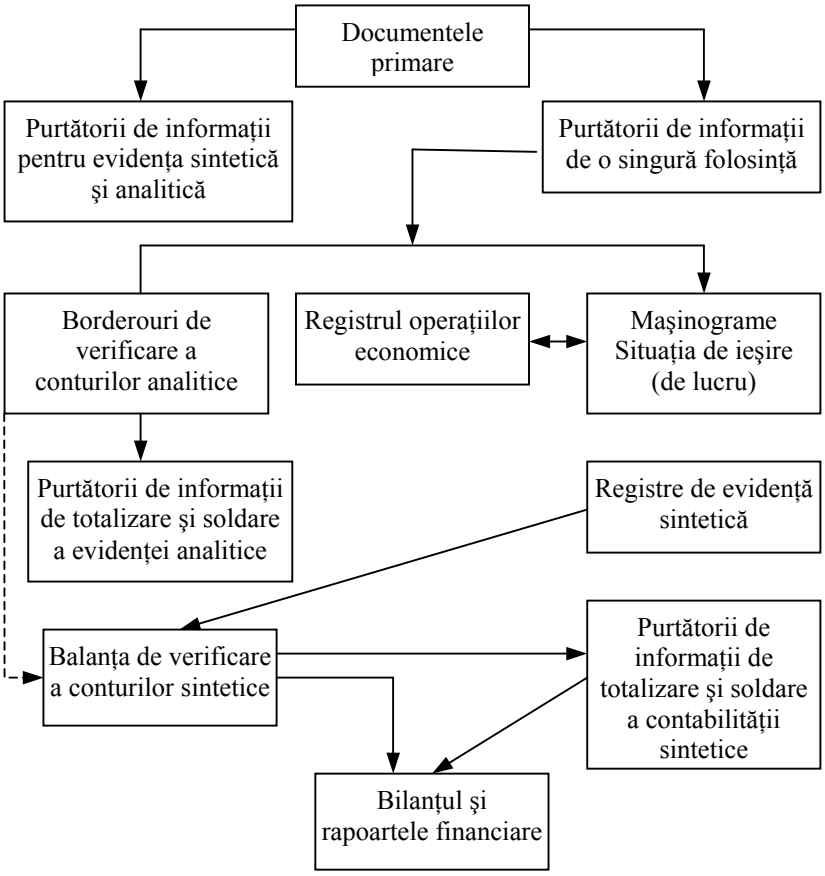
Documentele primare
Purtătorii de informaţii pentru evidenţa sintetică şi analitică
Purtătorii de informaţii de o singură folosinţă
Borderouri de verificare a conturilor analitice
Registrul operaţiilor economice
Maşinograme Situaţia de ieşire (de lucru)
Purtătorii de informaţii de totalizare şi soldare a evidenţei analitice
Registre de evidenţă sintetică
Balanţa de verificare a conturilor sintetice
Purtătorii de informaţii de totalizare şi soldare a contabilităţii sintetice
Bilanţul şi rapoartele financiare

Figura 7. Forma contabilităţii automatizate

2.3. Formele de organizare a contabilităţii

Evidenţa contabilă poate fi organizată pe principii de centralizare sau descentralizare, care exprimă diferite forme de deservire, cu date contabile şi informaţie, a unităţii economice, diferite structuri de deservire şi organizare a dirijării de către aparatul de conducere.

Forma clasică a organizării descentralizate a contabilităţii, în unităţi comerciale, în moduri generale, constă în următoarele. Întreprinderile, care nu sunt persoane juridice (în noua terminologie – unităţile comerciale, filialele), pot fi divizate în bilanţ separat. În cazul dat, tot volumul (ciclul) de lucru, începând cu acumularea informaţiei primare şi terminând cu întocmirea bilanţului separat, se efectuează în celula evidenţei întreprinderii (filialei), chiar dacă este deservită de un singur contabil. Desigur, o parte de lucru, mai mult sau mai puţin, poate fi efectuată la maşini electronice de calcul (MEC). Bilanţul contabil şi alte forme de rapoarte financiare ale întreprinderii (unitate comercială), la

termenul stabilit, conform graficelor, se prezintă organizației comerciale (persoanei juridice ierarhice). Ultima întocmeşte bilanțul general şi alte rapoarte financiare, în care se acumulează şi se introduc nu numai datele calculate la unitățile economice de bază, dar şi altele, efectuate de unitatea ierarhică însăşi. Bilanțul întreprinderii se întocmeşte de sine stătător la fiecare filială, subdiviziune. În procesul ciclului de lucru, evidența contabilă analitică şi calculul informației pe subdiviziuni pot fi îndeplinite nemijlocit în aparatul contabil al întreprinderii-mamă, dar divizând separat informația evidenței prin calculare ce nu schimbă, în schemă, relațiile evidenței dintre unități (magazin, depozit ş.a.) şi unitatea de comerț-mamă, de exemplu, cu asociația sau S.A.

La ***forma de organizare a evidenței descentralizate,*** informația şi procesul de prelucrare a acesteia, într-o măsură cunoscută, se diferențiază, se localizează în unitățile comerciale. O astfel de organizare a evidenței duce numaidecât la descentralizarea aparatului evidenței: afară de contabilitatea principală a asociației (întreprinderii) există celule de evidență în magazine, în depozite şi alte subdiviziuni.

În condițiile organizării ***evidenței centralizate***, prelucrarea informației primare şi acumularea înregistrărilor, întocmirea bilanțului de sine stătător şi darea de seamă sunt ***concentrate în contabilitatea organizației comerciale***. Rezolvarea, într-o măsură mai mare sau mai mică, a problemelor tematice de automatizare poate fi efectuată cu ajutorul instalării calculatoarelor. În unitățile comerciale, în care lipseşte evidența descentralizată, documentele primare sunt trimise la contabilitatea organizației sau la stația de calculatoare, la birou. Bilanțurile de sine stătătoare ale unităților comerciale, dacă este nevoie, se întocmesc în baza informației primare generalizate.

În practică, se întâlnesc diferite combinări de centralizare şi descentralizare a contabilității.

În una şi aceeaşi asociație, întreprinderile din componența ei, care au trecut, în general sau parțial, la autogestiune, pot efectua evidența în mod descentralizat, iar în altele – centralizat. De menționat că, în comerțul cooperatist, majoritatea întreprinderilor activează în condiții de autogestiune deplină. În ultimul timp, se dezvoltă şi evidența descentralizată. Ponderea unităților economice, cuprinse de evidență centralizată, în diferite organizații şi ramuri, este diferită. În unele predomină forma descentralizată, în altele – cea centralizată.

Posibilitatea centralizării şi descentralizării contabilității este determinată de un şir de condiții obiective cu caracter de mare influență, din care principalele sunt: structura aparatului de conducere a unității comerciale; starea de concentrare a nivelului independenței economice a asociației, întreprinderii, unităților comerciale; introducerea şi aprofundarea relațiilor de autogestiune a acestora, posibilitatea de întrerupere a procesului de evidență în timp şi spațiu; folosirea tehnicii de calcul la prelucrarea informației contabile şi altele.

Fiecare din formele organizării contabilității conține trăsături pozitive (avantaje) şi negative (dezavantaje) referitor la perspectiva modificării şi modernizării muncii contabile.

Descentralizarea evidenței contabile presupune fărâmițarea, descompunerea lucrului de evidență şi calcularea în mai multe contabilități mărunte la subdiviziuni, în majoritatea cărora activează nu mai mult de 1-3 contabili sau lucrători de calcul, cărora le revine efectuarea, aproape în întregime, a ciclului tehnic şi logic complet de operații contabile. Contabilul unității comerciale (subdiviziunii) întocmeşte planurile financiare, calculele, comenzile, dările de seamă ş.a.m.d. Practic, el însuşi asigură toată informația activității economice. Calificarea contabilului, care ar coordona singur atât lucrul celulei de evidență, cât şi al operațiilor întregului proces tehnologic, trebuie să fie destul de înaltă. Însă, se ştie că ***o mare parte din timpul de lucru al contabilului este folosit nerațional***, se îndeplinesc funcțiile, de care, în condițiile centralizării, cu succes, se execută de lucrătorii contabili mai puțin calificați. Intensivitatea şi productivitatea muncii contabilului, deseori, nu atinge nivelul scontat, deoarece, în primul rând, o parte din timp, în multe cazuri, nu este folosită productiv, este pierdută în zadar şi, în al doilea rând, intensificarea lucrului, în cursul zilei, în funcție de intensificarea ciclului de producție, este repartizată neuniform.

Descentralizarea împarte lucrul de evidență, ceea ce ***stopează mult mecanizarea lui***. În urma organizării acestei evidențe, capacitatea documentelor primare este mai puțin încărcată economic, deci fără avantaj se foloseşte tehnica de calcul – maşinile de calcul, inclusiv cele electronice. De aceea, descentralizarea evidenței este ***indisolubilă de munca manuală, înzestrată cu mijloace primitive***. De aici, productivitatea ***muncii contabile scade***, comparativ cresc cheltuielile pentru întreținerea

aparatului, în care un procent înalt îl ocupă cadrele calificate şi bine plătite, dar, frecvent, operativitatea informaţiei contabile este redusă, uneori inexactă. Creşte necesitatea de cadre de contabili cu pregătire înaltă pentru asigurarea operaţiilor contabile, în ansamblu, la filială, subdiviziune. Descentralizarea evidenţei – una din cauzele descentralizării tehnicii de calcul şi a încărcării acesteia la nivel scăzut.

Contabilul-şef al asociaţiei comerciale nu e în stare să controleze sistematic respectarea regulilor evidenţei la locurile de muncă, să acorde atenţie organizării ei raţionale, perfecţionării şi unificării. De aceea, deseori, în unităţile economice, la aceeaşi asociaţie, lucrul de evidenţă poate fi efectuat la diferite niveluri de organizare a contabilităţii. Din acest motiv, funcţiile de contabilizare pot fi şi combinate.

Descentralizarea evidenţei, în unităţile comerciale, duce neapărat la naşterea unui număr mare de decontări reciproce între aceste unităţi şi între ele şi asociaţie, creşte fluxul neîntrerupt de avize şi extrase din conturile curente bancare, se dublează la centru şi la periferii multe înregistrări identice. Perfectarea acestor documente adăugătoare, efectuarea decontărilor, verificarea înregistrărilor reciproce, întocmirea bilanţului separat şi altor dări de seamă ocupă suplimentar aproape 20% din timpul de lucru al contabilului.

Privilegiile ***cooperării şi specializării muncii de contabilitate***, în deplină măsură, se manifestă atunci când ***are loc organizarea evidenţei contabile centralizate***. Chiar şi tipurile ei mai puţin dezvoltate au priorităţi, în comparaţie cu descentralizarea evidenţei în unităţile de comerţ. Posibilităţile cooperării lucrului contabil sunt mai deplin desfăşurate în contabilitatea centralizată. Spre deosebire de o contabilitate nu prea mare a unităţii comerciale, separate la forma descentralizată, contabilitatea centralizată a asociaţiei ***foloseşte*** cooperarea şi ***diviziunea*** muncii evidenţei contabile. Deşi baza tehnică şi structura întreprinderii rămân aceleaşi, totuşi, între contabilul universal al formei descentralizate şi contabilul specializat al formei centralizate sunt mari deosebiri. Unicul contabil al magazinului subdiviziunii izolate, la bilanţul separat, îndeplineşte consecutiv ciclul de lucru, în timp ce contabilului asociaţiei i se încredinţează numai anumite operaţii de evidenţă, care apoi sunt considerate funcţiile lui. Diferitele funcţii ale contabililor ce cooperează se completează reciproc, în aşa fel, că, până la sfârşitul perioadei de gestiune, obţin rezultatul aşteptat. Prin urmare, centralizarea dă posibilitatea ca volumul lucrului să fie divizat între lucrători rezonabil, să fie clar delimitate funcţiile fiecăruia din ei. Aşadar, o asociaţie înglobează un anumit progres. Reprezentând o formă de cooperaţie a muncii contabile, centralizarea influenţează sporirea productivităţii muncii, economiseşte timpul şi mijloacele de muncă, lărgeşte posibilitatea folosirii tehnicii de calcul şi, astfel, economiseşte o parte din cheltuielile evidenţei.

În condiţiile ***centralizării evidenţei***, e mai uşoară unificarea formelor documentelor, registrelor ş.a.m.d. Prin aceasta, se întrerupe circulaţia multor avize şi extrase din conturile de decontare, se lichidează sectoarele foarte încărcate – prin efectuarea calculelor şi decontărilor interne şi alcătuirea bilanţului separat pentru unităţile comerciale (subdiviziuni structurale).

Prin centralizare creşte nivelul culturii şi calităţii lucrului contabil, încât el este, în continuare, controlat de către contabilii contabilităţilor centrale în grupe, sectoare, secţii. Contabilul-şef şi contabilii din contabilitatea centrală, după experienţă şi cunoştinţe, de regulă, sunt mai presus decât contabilii, care conduc evidenţa descentralizată în unităţile (subdiviziunile) economice.

Centralizarea este premisa hotărâtoare pentru înlocuirea muncii manuale cu maşina, pentru trecerea la mecanizarea şi automatizarea lucrului contabil. Centralizarea evidenţei oferă posibilitatea de a folosi din plin tehnica de calcul electronică şi contemporană.

Automatizarea evidenţei accelerează prelucrarea informaţiei, dă posibilitatea folosirii mai bune a metodelor şi procedeelor, calculelor mai perfecţionate; ea eliberează personalul contabil de muncă necalificată sau puţin calificată. Mecanizarea muncii evidenţei contabile dă posibilitatea de a ridica operativitatea dirijării, de a micşora cheltuielile evidenţei, de a regulariza mai bine rezervele bunurilor materiale, de a reduce pierderile şi cheltuielile neproductive. Dacă, prin exploatarea maşinilor şi a tehnicii de calcul, se asigură din plin controlul operativ cu datele iniţiale, acumulate la timp, atunci prelucrarea mecanizată a informaţiei este mai eficientă decât cea manuală.

Centralizarea evidenței contribuie la formarea posibilităților de a introduce, în organizarea muncii, elementele şi metodele ştiințifice. Forma de organizare a contabilității centralizate este prezentată în figura 8.

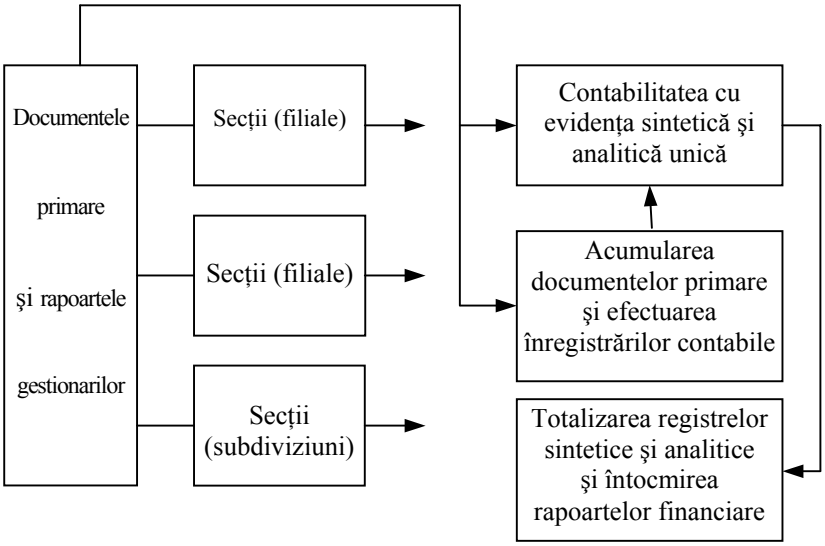
Documentele primare şi rapoartele gestionarilor
Secții (filiale)
Secții (filiale)
Secții (subdiviziuni)
Contabilitatea cu evidența sintetică şi analitică unică
Acumularea documentelor primare şi efectuarea înregistrărilor contabile
Totalizarea registrelor sintetice şi analitice şi întocmirea rapoartelor financiare

Figura 8. Forma de organizare a contabilității centralizate

Generalizând cele de mai sus, se observă că această formă are următoarele avantaje:

- Posibilitatea de automatizare este utilizată şi mai efectiv;
- Creşte productivitatea muncii contabile, deoarece lucrul este organizat prin specializarea în diferite sectoare contabile;
- Creşte cultura evidenței contabile (registre, documente);
- Este mai uşoară efectuarea controlului lucrului contabil, mai puține greşeli, consultații operative;

Pot fi organizate mai favorabil reciclarea cadrelor, perfecționarea contabilității.

Dezavantajele formei centralizate de organizare a contabilității sunt:

- Specializarea muncii contabile reduce potențialul de creştere a specialiştilor pentru funcția de contabil-şef;
- La filiale lipseşte informația pe teren, lipsesc indicatorii de autogestiune.

Dar prin organizarea evidenței analitice desfăşurate se poate obține evidența analitică centralizată (la nivel de întreprindere) şi evidența analitică descentralizată (pe subdiviziuni).

Forma de organizare a contabilității descentralizate este prezentată în figura 9.

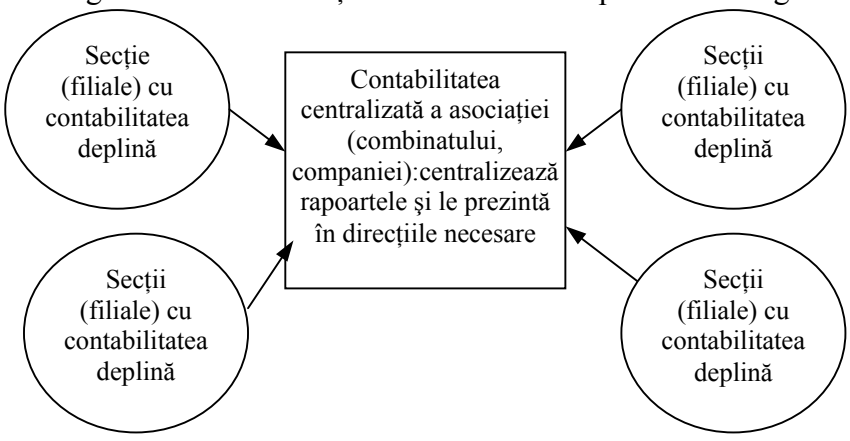
Secție (filiale) cu contabilitatea deplină
Contabilitatea centralizată a asociației (combinatului, companiei):centralizează rapoartele şi le prezintă în direcțiile necesare
Secții (filiale) cu contabilitatea deplină
Secții (filiale) cu contabilitatea deplină
Secții (filiale) cu contabilitatea deplină

Figura 9. Forma organizării contabilității descentralizate

Această formă prezintă următoarele avantaje:

- Apropierea informației la locurile de producție;
- Se pot aprecia rezultatele financiare şi de autogestiune la subdiviziuni (filiale);
- Contabilii cunosc toate operațiunile contabile şi sunt potențiali de îndeplinirea funcțiilor de contabil-şef.

Dezavantajele acestei forme de organizare a contabilității pot fi următoarele:

- Cultura efectuării contabilității este la nivel redus;
- Productivitatea muncii contabile e mai mică;
- Calitatea contabilității este la un nivel mai jos;
- Perfecționarea cadrelor mai aglomerată, mai greu organizată.

Însă, descentralizarea organizării contabilității, cum s-a menționat mai sus, creează alte avantaje, cum ar fi: a) creșterea potențialului de contabili-şefi, care ar putea organiza şi dirija activitatea aparatului contabil aflat în fruntea contabilității filialelor, unităților, subdiviziunilor comerciale, b) informația contabilă este apropiată de manageri, de conducătorii acestor subdiviziuni, filiale, ceea ce influențează utilizarea datelor operative la dirijarea la locurile nemijlocite de producție pentru formarea condițiilor de desfăşurare şi asigurare a autogestiunii interne la întreprinderi şi asociații.

Capitolul 3. TEHNOLOGIA PROCESELOR CONTABILE ŞI NORMAREA LOR

3.1. Tipurile proceselor contabilității şi clasificarea lor

Procesul de conducere este un proces complicat, compus din diferite feluri de lucru. Fiecare din ei se împarte în faze, care, la rândul lor, sunt compuse din multe elemente (operații). Baza oricărei tehnologii este determinată de operațiile de producere. Operația contabilă se caracterizează prin orice activitate simplă sau compusă asupra datelor sau a informației în scopul calculării indicatorilor intermediari sau rezultativi.

Influența progresului tehnic asupra sistemului evidenței contabile complică operațiile şi necesită o nouă trecere la organizarea lui. Mai întâi de toate, aceasta se referă la studierea conținutului operațiilor contabile, care necesită cercetarea lor.

Totalitatea operațiilor formează ***procedura*** informațională. Câteva proceduri informaționale alcătuiesc ***faza de prelucrare*** contabilă. ***Fazele*** formează ***sectoarele*** evidenței şi ***etapele*** contabilității. Totalitatea ***etapelor*** alcătuieşte ***procesul*** contabilității. ***Etapele*** procesului contabilității sunt: ***evidența primară***, ***evidența curentă*** şi ***evidența rezultativă***, *care reprezintă* ***acumularea datelor şi întocmirea rapoartelor financiare***. În condițiile folosirii calculatoarelor, această clasificare ajunge până la 5-8 etape. Însă, analiza minuțioasă a etapelor arată că, din punct de vedere al organizării procesului contabilității, ele pot fi divizate şi observate în trei etape numite mai sus.

Concretizarea tehnologiei evidenței contabile, în fiecare caz, se apreciază de către obiectul respectiv de dirijare, cercul de operații, dispunerea de mijloace tehnice pentru prelucrarea şi transformarea datelor în sistemul de indicatori de care dispune informația primară şi cea curentă din registrele contabile. Însă, aceasta nu înseamnă că **tehnologia procesului** contabil este analogică **formei de contabilitate**. Bineînțeles că, la baza aprecierii formei contabilității, se află caracterul tehnologic al înregistrării datelor în sistemul registrelor de evidență contabilă, fiindcă tehnologia procesului contabil se bazează pe limitele prelucrării informației inițiale.

Tehnica nouă dă naştere ***tehnologiei noi contabile***. Pornind de la cele de mai sus, esența etapelor tehnologice, elementele ei rămân neschimbate. De aceea, tehnologia procesului informațional, în toate cazurile, va conține următoarele elemente: ***caracteristica datelor (nomenclatoare de evidență), purtătorul datelor şi al informației (documentele primare), mişcarea purtătorilor în spațiu şi timp***. Deci bazele funcționării contabilității le prezintă **elementele** procesului tehnologic şi organizarea lui. Toate aceste ***elemente formează obiectul organizării procesului de contabilitate***, neluând în considerație felul tehnicii (dacă acest proces este manual sau bazat pe tehnologia electronică). ***Obiectele organizării întotdeauna,*** *vor conține* ***nomenclatoarele evidenței, documentele*** (purtătorii informației evidenței), ***mişcarea lor*** (circulația documentelor şi torentul de documente), ***aprovizionarea acestui proces, contabilizarea operațiilor economice în registrele sintetice şi analitice şi întocmirea rapoartelor financiare***.

Astăzi, în majoritatea cazurilor, unele elemente de organizare a procesului evidenței contabile, prin prelucrarea datelor, gruparea, înscrierea, înregistrarea acestora în condițiile folosirii calculatoarelor trec din contabilitate în birou sau în centrul de calcul. Aceasta nu schimbă însăşi esența tehnologiei procesului evidenței contabile. Pur şi simplu, are loc divizarea şi cooperarea muncii de mai departe în contabilitate. O mare parte din metodele tehnice – efectuate până nu demult în contabilitatea manuală – se schimbă spre a fi prelucrate la maşini electronice, calculatoare moderne.

Deci, evidența contabilă, ca proces tehnologic, presupune trei etape: ***contabilitatea primară, contabilitatea curentă*** şi ***contabilitatea rezultativă*** (contabilitate de totalizare). Fiecare din cele trei etape numite este formată, la rândul său, dintr-o mulțime de elemente: ***nomenclatoarele evidenței, purtătorii datelor, circulația acestora, asigurarea procesului de evidență în etapa dată*** etc.

Componența obiectelor evidenței contabile, în fiecare etapă a procesului de contabilitate, este apreciată de conținutul activității economice a întreprinderii anumite, de obiectele informației. De aceea, selectarea obiectelor pentru organizarea contabilității se efectuează pentru fiecare întreprindere aparte. Bineînțeles că multe proceduri contabile sunt identice. De aceea, aprecierea şi selectarea obiectelor de contabilitate joacă un rol semnificativ în organizarea evidenței contabile.

Pentru selectarea obiectelor informației, trebuie acordată o deosebită atenție tipului (caracterul) datelor prezentate evidenței. Conținutul şi proveniența datelor prezentate de evidență pot fi de trei

tipuri: primare (ieşirea banilor din casă, existenţa mărfurilor în depozite etc.), intermediare (nivelul adaosului comercial, cheltuielile de transportare, cheltuielile comerciale etc.) şi datele de totalizare (rezultative), obţinute prin calculele datelor trecute în rapoartelor financiare (salarii, profit, rentabilitate etc.).

Pentru a prelucra nomenclatura contabilă, trebuie ţinut cont de majorarea unităţii de măsură a informaţiei contabile, ceea ce contribuie la micşorarea cantităţii purtătorilor (documentelor) şi reducerea volumului de lucru de evidenţă contabilă. Unele particularităţi ale selectării nomenclatoarelor de evidenţă se observă în condiţiile folosirii M.E.C. În astfel de condiţii, se rezolvă două probleme organizaţionale: aprecierea nomenclatoarelor evidenţei contabile şi codificarea lor.

Un obiect deosebit al organizării evidenţei nomenclatoarelor, în condiţiile folosirii M.E.C., îl constituie sistemul informaţiei normative.

Având în vedere diversitatea şi volumul mare al obiectelor de formare a nomenclatoarelor de evidenţă contabilă, efectuarea lor se realizează prin constatarea ***sectoarelor, grupelor topologice de evidenţă contabilă*** (evidenţa mijloacelor fixe, evidenţa contabilă a mărfurilor, contabilitatea remunerării muncii ş.a.) în limitele fiecărei etape a proceselor evidenţei contabile (primare, curente, rezultative). Existenţa nomenclatoarelor evidenţei permite selectarea argumentată şi proiectarea documentelor primare, registrelor evidenţei, calcularea volumului lucrului evidenţei contabile.

După întocmirea listei nomenclatoarelor evidenţei, se apreciază purtătorii informaţiei evidenţei contabile, pe fiecare obiect de prezentare contabilă (documente primare, registrele evidenţei, formele dării de seamă).

Tehnologia proceselor evidenţei contabile, în condiţiile computerizării şi automatizării evidenţei contabile, conţine unele particularităţi.

Pentru a respecta principiile sistemului de automatizare a evidenţei contabile, trebuie selectată varianta optimă a procesului tehnologic de prelucrare a datelor, adică determinarea ordinii operaţiilor organizaţionale legate între ele, care ar forma posibilitatea rezolvării problemei de sistematizare, în registrele evidenţei contabile, a informaţiei de indicatori necesari. La elementele tehnologice ale procesului de contabilitate, se referă: a) modelele matricei informaţionale şi economico-matematice; b) algoritmii tuturor tipurilor de probleme rezolvate la nivelul satisfăcător al limbii calculatorului; c) sistemul torenţial de prelucrare a informaţiei evidenţei contabile, în funcţie de informaţia agendei normative, care urgentează efectuarea rapoartelor financiare cu cheltuieli minimale; d) registrele cronologice, care sunt folosite pentru păstrarea, în memoria calculatorului, a informaţiei cu privire la toate operaţiile economice. Tehnologia prelucrării raţionale a informaţiei evidenţei contabile presupune:

1) unificarea introducerii în calculator a informaţiei şi folosirea acesteia de multe ori pe baza purtătorilor de informaţie ai calculatorului;
2) asigurarea cu mijloace tehnice trainice şi legăturile reciproce dintre mijloacele tehnice şi majorarea bruscă a productivităţii muncii personalului contabil;
3) micşorarea, încontinuu, a complexităţii şi dificultăţii lucrului contabil, luând în seamă încărcarea raţională a tehnicii şi exploatarea ei la calcul;
4) automatizarea efectuării proceselor de evidenţă contabilă sintetică şi analitică şi a alcătuirii şi întocmirii rapoartelor financiare .

Prelucrarea informaţiei evidenţei se efectuează în ordinea următoare:

1. Informaţia iniţială se trece din document în purtători tehnici, sau direct de pe purtătorii tehnici ai informaţiei, prin transmiterea la distanţă a datelor la maşina de calcul.
2. Informaţia primară primită se asimilează în interiorul memoriei M.E.C. şi, după prelucrarea corespunzătoare, poate fi folosită la alcătuirea dării de seamă operative, registrelor evidenţei contabile şi a rapoartelor financiare.
3. Informaţia introdusă în M.E.C., după un program automatizat, este controlată. În acelaşi timp, se trec la tipar tabelele de control.
4. La sfârşitul perioadei de gestiune, la dispozitivul de tipărit literalo-cifric (imprimanta), informaţia se transpune în conţinutul maşinogramelor evidenţei contabile (după necesitate).

5. Informaţia de ieşire se fixează pe purtătorul magnetic, eliberând memoria internă a calculatorului şi formând memoria informaţională externă, care formează o bază centrală a informaţiei agendei normative (conform intereselor băncii datelor).
6. Informaţia agendei normative se foloseşte împreună cu informaţia din arhivă, ceea ce dă posibilitatea folosirii registrelor evidenţei şi rapoartelor financiare.
7. Introducerea, în memoria calculatorului, a indicatorilor planici şi a altor indicatori economici pentru formarea arhivei centrale a informaţiei agendei normative. Această informaţie, împreună cu cea curentă, permite primirea datelor pentru alte subsisteme ale sistemului automatizat de dirijare a activităţii unităţii economice.

În figurile prezentate, se observă că etapele principale ale procesului tehnologic de contabilitate în condiţii de automatizare sunt aplicate în jurul acumulării, sistematizării informaţiei la purtătorii calculatorului, prin introducerea ei în memoria acestuia şi extragerea datelor sub formă sistematizată pe conturile evidenţei contabile.

Informaţia primită, care cere înregistrare pe conturile sintetice, se introduce în calculator sistematic. Pentru păstrarea ei pe purtătorii maşinii, e necesară selectarea, în funcţie de compartimente, a sectoarelor contabilităţii şi este o parte componentă importantă a procesului tehnologic, în care e necesar să fie prevăzută păstrarea nu numai a purtătorilor maşinii, ci şi a celor de control, maşinograme de indicatori, a materialelor instructiv-metodice. Pentru aceasta, se foloseşte un catalog în care sunt apreciate listele informaţiei păstrate cu indicarea volumului ei, a termenelor de păstrare, periodicităţii introducerii schimbărilor regulilor de amenajare şi grupare a purtătorilor de informaţie. În catalogul sistematic, se fixează operaţiile efectuate cu masivele de arhivă pe discuri şi dischete şi se înnoieşte, se lichidează, se corectează periodic informaţia perimată.

Documentele primare ajunse în contabilitatea centrală sunt controlate de contabil referitor la veridicitatea datelor şi respectarea formei juridice la întocmirea lor, apoi se codează operaţia economică conform programului corespunzător şi se cifrează corespondenţa conturilor contabile. Codurile conturilor contabile conţin informaţia operaţiilor de mişcare a mărfurilor, decontărilor cu furnizorii şi alte operaţii economice, care sunt importante pentru rezolvarea problemelor de dirijare în complexitatea acestora.

Pentru automatizarea procesului de înregistrare la conturile contabile corespunzătoare în sistemul „Contabilitate” se alcătuieşte clasificatorul conturilor.

Clasificatorul conturilor evidenţei contabile se creează în baza sistemului combinat şi conţine câteva semne. Primul înseamnă clasa conturilor, iar primele două cifre – numărul grupei din planul de conturi; trei semne pe rând formează contul sintetic, celelalte semne reprezintă informaţia de subconturi, articole şi alte date informaţionale după necesitate.

Prelucrarea contabilă a documentelor primare se efectuează în corespundere cu nomenclatorul codurilor al conturilor sintetice şi analitice care permit lichidarea repetării unora şi aceloraşi înregistrări contabile. Documentele se grupează pe debitul şi creditul conturilor şi se codează. Conţinutul şi tehnologia de înregistrare, prin sistemul automatizării contabilităţii, depind de Programul folosit la întreprinderea dată. Programul „Contabilitatea 1” „C” va fi studiat aparte.

3.2. Tehnologia proceselor contabile la nivel macroeconomic şi cibernetic

Dirijarea economiei naţionale necesită posesizarea caracteristicii proceselor de producţie şi structurii lui interne materiale. Pentru cunoaşterea acestei caracteristici structurale de producţie necesar de fixat această stare la un moment careva în formă statică, de bilanţ. Această stare dublă, în două aspecte a patrimoniului constă din starea mijloacelor economice (active) şi surselor lor de finanţare (pasive) prezentată la moment se află mereu în schimbare, modificare, în proces dinamic.

De aceea, pentru a dispune de caracteristica de producţie privind structura patrimonială în dinamică se fixează o mulţime de fapte, evenimente, operaţii economice prin sistemul dublu (figura 10).

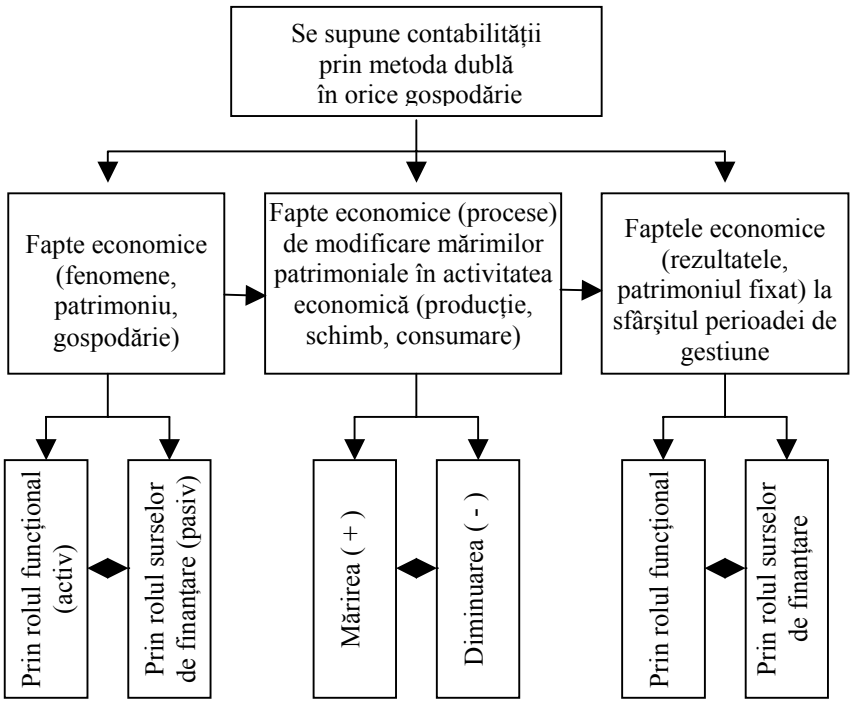
Se supune contabilității prin metoda dublă în orice gospodărie
Fapte economice (fenomene, patrimoniu, gospodărie)
Fapte economice (procese) de modificare mărimilor patrimoniale în activitatea economică (producție, schimb, consumare)
Faptele economice (rezultatele, patrimoniul fixat) la sfârşitul perioadei de gestiune
Prin rolul funcțional (activ)
Prin rolul surselor de finanțare (pasiv)
Mărirea (+)
Diminuarea (-)
Prin rolul funcțional
Prin rolul surselor de finanțare

Figura 10. Sistemul contabil la nivel teoretico-multiplicat de abstracție

La nivelul caracterizării, formării şi înregistrării faptelor, operațiilor economice unite prin metoda dublă (sub două aspecte), una şi aceeaşi operație, fenomen, fapt economic este redat sub două aspecte (activ – pasiv, debit – credit), ceea ce denotă că evidența contabilă poate fi redată în figura 11.

Datele schemei constituirii contabilității demonstrează că, din punct de vedere organizatoric şi tehnologic, contabilitatea este compusă din trei părți structurale de sine stătătoare, dintre care fiecare conține multiple evenimente, date economice.

Prima parte – intrarea în sistem are loc prin fixarea faptelor, evenimentelor cu ajutorul documentelor (purtătorilor documentelor primare). Acest proces tehnologic de contabilitate este numit contabilitate primară.

Partea a doua – procesul sistemului demonstrează înregistrarea faptelor economice (evenimentelor, proceselor) prin sistemul de conturi în registre contabile care este numită contabilitate curentă.

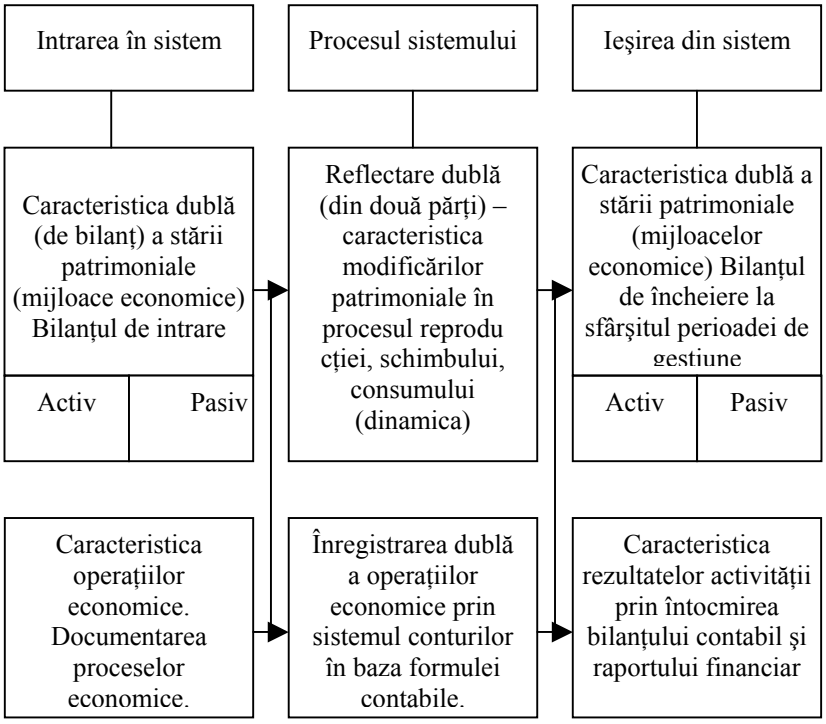
Intrarea în sistem
Procesul sistemului
Ieşirea din sistem
Caracteristica dublă (de bilanț) a stării patrimoniale (mijloace economice) Bilanțul de intrare
Activ
Pasiv
Reflectare dublă (din două părți) – caracteristica modificărilor patrimoniale în procesul reprodu cției, schimbului, consumului (dinamica)
Caracteristica dublă a stării patrimoniale (mijloacelor economice) Bilanțul de încheiere la sfârşitul perioadei de gestiune
Activ
Pasiv
Caracteristica operațiilor economice. Documentarea proceselor economice.
Înregistrarea dublă a operațiilor economice prin sistemul conturilor în baza formulei contabile.
Caracteristica rezultatelor activității prin întocmirea bilanțului contabil şi raportului financiar

Figura 11. Schema descrierii contabilității la nivel algebric-abstract

Partea a treia – ieşirea din sistem, care demonstrează totalizarea evenimentelor înregistrate prin procesele sistemului de conturi şi prezentarea rezultatelor finale şi este numit contabilitatea de generalizare, totalizare (figura 12).

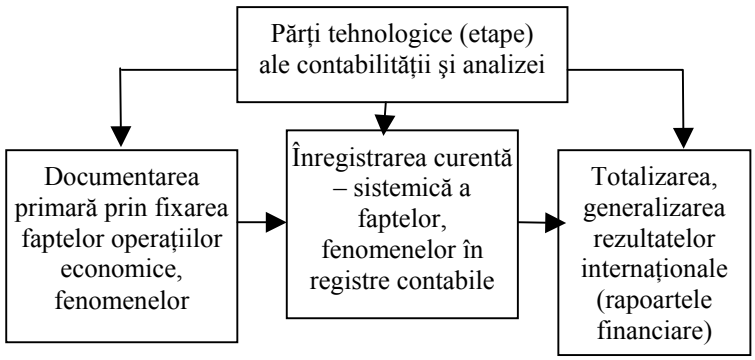
Părți tehnologice (etape) ale contabilității şi analizei
Documentarea primară prin fixarea faptelor operațiilor economice, fenomenelor
Înregistrarea curentă – sistemică a faptelor, fenomenelor în registre contabile
Totalizarea, generalizarea rezultatelor internaționale (rapoartele financiare)

Figura 12. Structura tehnologică a contabilității şi analizei economice

Principalele obiecte ale proceselor tehnologice ale contabilității prezintă: nomenclatoarele evidenței, purtătorii datelor de evidență (documentele primare, registre), mişcarea nomenclatoarelor, circulația documentelor şi asigurarea acestui proces.

Sub aspectul cibernetic, procesul tehnologic contabil prezintă „intrare – proces – ieşire" care se demonstrează în figura 13.

Nomenclatoarele contabile se caracterizează prin denumirea şi componența faptelor economice (fenomenelor, proceselor, prin care se descrie starea patrimonială, forma funcționării surselor de finanțare a acestor procese economice, rezultatele activității, ce se reflectă în sistemul contabil.

Unitatea structurală a informației prezintă elementul al documentului – indicilor, care pot fi de două feluri:

- *Element-denumire* (caracteristica calitativă);
- *Element-bază* (caracteristica cantitativă a obiectului evidenței).

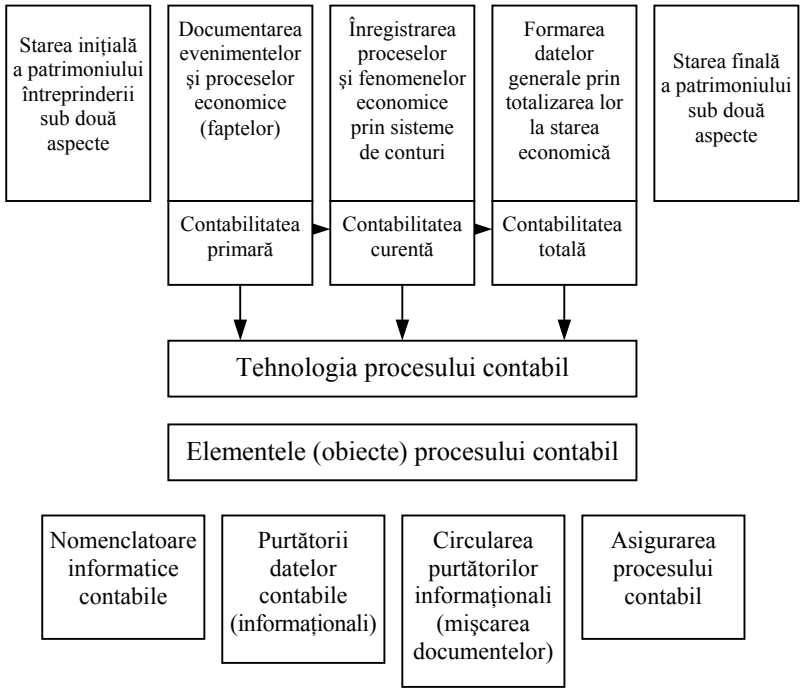
Starea inițială a patrimoniului întreprinderii sub două aspecte
Documentarea evenimentelor şi proceselor economice (faptelor)
Înregistrarea proceselor şi fenomenelor economice prin sisteme de conturi
Formarea datelor generale prin totalizarea lor la starea economică
Starea finală a patrimoniului sub două aspecte
Contabilitatea primară
Contabilitatea curentă
Contabilitatea totală
Tehnologia procesului contabil
Elementele (obiecte) procesului contabil
Nomenclatoare informatice contabile
Purtătorii datelor contabile (informaționali)
Circularea purtătorilor informaționali (mişcarea documentelor)
Asigurarea procesului contabil

Figura 13. Aspectul cibernetic al tehnologiei procesului contabil

Nomenclatoarele contabile în funcție de interesele, corectitudinea şi deplinătatea procesului contabil, pot fi de trei tipuri de perfectare:

- primară (plata din casierie, recepția materialelor, eliberarea produselor clienților, inventarierea bunurilor materiale, marfare etc.);

- intermediară (calculul adaosului comercial pentru mărfurile vândute şi rămase în stoc, calcularea costului produselor fabricate, operațiunii înregistrate în registru etc.);
- finisare (determinarea indicatorilor dărilor de seamă, efectuarea calculelor analitice, întocmirea notei explicative etc.).

Purtătorii de informație (nomenclatoare) contabilă, de asemenea, sunt de trei tipuri: documente primare, registre contabile şi forme ale rapoartelor financiare.

3.3. Normarea operațiilor evidenței contabile

Norma reprezintă o limită a oricărei mărimi de timp, cheltuieli, volume, mărimi valorice etc., asupra căreia evenimentul sau acțiunea va demonstra că, pentru societate, viața omului, întreprindere, prelungirea este binevenită sau, dimpotrivă, defavorabilă. Dacă, de exemplu, producția muncitorului, efectuată într-o oră, depăşeşte cantitatea de produse finite prevăzută în normă (limită), atunci pentru muncitorul dat şi pentru întreprindere, societate, este binevenită prelungirea acțiunii lui. Dar, dacă se consumă materie primă la o unitate de produse finite sau se cheltuie mai multe mijloace decât este normată acțiunea, atunci prelungirea activității unității economice în privința acestor fapte economice nu este dorită.

În practica unităților economice, în dirijare, există câteva tipuri de norme ale activității contabile:

Norma timpului înseamnă mărimea timpului utilizat pentru îndeplinirea unei unități de lucru de către lucrător sau de un grup de lucrători în anumite condiții organizatorico-tehnice de muncă. Normele timpului se exprimă în oameni-ore şi oameni-zile. Dacă, spre exemplu, pentru înregistrarea a 200 de numere din trei cifre se constituie timpul egal cu 1 oră, atunci aceasta înseamnă că norma timpului în cazul dat este 1 oră.

Norma de producere – mărimea unităților de lucru (înscriere, calculări, documente ş.a.) care trebuie îndeplinite de către un lucrător sau grup, într-o unitate de timp (oră, zi, lună), aflat în condiții organizatorico-tehnice favorabile. Dacă, spre exemplu, contabilul, în timp de o zi lucrătoare, trebuia să înregistreze 800 de rânduri (100 rânduri pe 1 oră), dar, efectiv, a înregistrat (a scris) 1 000 de rânduri, atunci norma a fost îndeplinită la 125% (1 000 : 800 x 100).

Norma de producere este invers proporțională normei timpului.

Norma servirii înseamnă cantitatea unităților, obiectelor de evidență sau analiză, care trebuie servită de către un lucrător (contabil) sau de un grup de lucrători de calificare corespunzătoare găsindu-se în condițiile organizatorico-tehnice normale. Astfel de obiecte pot fi: numărul de furnizori, a căror contabilitate o efectuează un singur contabil; contabilizarea unui număr de cumpărători (clienți) efectuată de un singur contabil (grup de contabili); numărul de lucrători ai întreprinderii a căror muncă este calculată şi contabilizată de un contabil ş.a.

Norma servirii poate fi tipică sau adaptată (corectată) pentru o întreprindere anumită.

Norma de conducere (dirijare) este numărul de lucrători sau de subdiviziuni condusă de unul sau mai mulți conducători (contabil-şef, adjuncții lui, conducătorul sectorului, grupei ş.a.) de calificare corespunzătoare în anumite condiții organizatorico-tehnice. Normele de conducere se folosesc pentru normarea muncii conducătorilor de toate rangurile începând cu contabilul-superior, conducătorul grupei şi terminând cu contabil-şef. Ele se deosebesc de normele de servire prin faptul că lucrătorul, a cărui muncă se normează, conduce alți lucrători de aceeaşi profesie, direcție de activitate, dar nu-i serveşte pe ei. Astfel, norma de conducere, pentru conducătorii grupelor direct supuse lui, se recomandă să nu fie mai mult de 6-8 oameni.

Norma de corelație (raport) înseamnă stabilirea numărului de lucrători de o calificare, care este necesară unui lucrător de altă calificare, aflat în anumite condiții organizatorico-tehnice favorabile. Astfel, norma de corelație între contabilii economişti (cu studii superioare) şi contabilii tehnicieni (cu studii medii) poate fi exprimată în cantitatea tehnicienilor ce revin unui economist. Cu normele de raport (corelație) pot fi cuprinse orice categorii de lucrători. Cu ajutorul normelor de corelație poate fi calculată structura optimală şi nivelul eficienței utilizării muncii colective.

Norma volumului presupune numărul de lucrători de evidență, analiză, stabilit pentru îndeplinirea unui volum de lucru (producere, vânzare, aprovizionare) numit pentru executarea de contabilitate în întregime sau de subdiviziunile ei, găsindu-se în anumite condiții organizatorico-tehnice.

Particularităţile şi metodele normării. La baza aprecierii normei de evidenţă contabilă şi analiză trebuie folosite: îndrumările metodice de normare a muncii lucrătorilor de ingineri-tehnici şi a funcţionarilor, normele tipice de timp şi normele de servire privind lucrul de evidenţă contabilă, agenda privind normele de calificare a serviciilor funcţionarilor ş.a.

Normarea lucrului funcţionarilor ocupaţi cu evidenţa contabilă şi analiza economică constă în studierea şi calcularea volumului muncii anumitor feluri de lucru, îndeplinite de lucrători contabili la calitatea necesară. Aceste procese sunt strâns legate între ele, dar, totuşi, fiecare din ele are o importanţă independentă. Volumul muncii unor feluri de lucru se determină pentru a prognoza corect munca şi pentru a folosi lucrătorii altor feluri de lucru în corespundere cu nivelul de calificare, pentru a efectua plata muncii în conformitate cu cantitatea şi calitatea ei, a analiza raţionalitatea proceselor muncii şi nivelul lor de productivitate. Componenţa şi numărul de lucrători se determină pentru stabilirea proporţiilor corecte între lucrători şi planificarea personalului necesar şi a fondului de salarizare a muncii. În afară de aceasta, normarea serveşte drept criteriu pentru calcularea eficacităţii economice a măsurilor de modernizare a evidenţei contabile şi analizei economice, pentru a caracteriza rezultatele activităţii economico-financiare a întreprinderii.

Una din problemele normării muncii este cercetarea normelor ştiinţifice argumentate. De aceea, normele muncii trebuie să aibă argumentare tehnică, economică, fiziologică. Argumentarea tehnică presupune organizarea mult mai raţională a muncii şi metode eficiente de îndeplinire a proceselor evidenţei şi analizei. Dispunând de argumente tehnice, totodată, se stabileşte un nivel de cheltuieli minime de mijloace şi de timp pentru îndeplinirea unui fel de lucru dat, care influenţează creşterea productivităţii muncii şi majorarea eficienţei activităţii contabile. Argumentarea psihofiziologică a normei muncii este lămurită prin prevederea nivelului normal al intensificării conţinutului lucrului de evidenţă şi analiză, evitând plictisirea peste măsură şi monotonia în lucru, utilizând capacitatea înaltă de muncă în condiţii satisfăcătoare pentru susţinerea unui nivel de atragere, plăcere la munca de toate zilele.

În funcţie de obiecte, scop şi corectitudinea calculului legat de volumul lucrului de evidenţă şi analiză normele pot fi calculate prin trei metode: ***metoda experimentală, experimental-statistică, calcule analitice***.

Aprecierea normelor prin ***metoda experimentală a volumului de muncă contabilă*** se aprobă de o comisie specială, compusă din contabili de calificare înaltă nu numai a ramurii lor, dar şi la întreprinderi ale altor ramuri înrudite cu ea. Normarea de către experţi se bazează pe activitatea reală, exemple din practica altor elemente, fenomene.

Metoda experimental-statistică e bazată pe compararea volumului de lucru planificat cu lucrul de evidenţă analogic, îndeplinit mai înainte de către lucrătorii de la evidenţă. Pentru aceasta, se folosesc datele din dările de seamă şi statistice, luate din planurile, realizările individuale ale lucrului contabililor, în baza analizei şi acumulării acestor materiale.

Metoda de normare prin calcule analitice e bazată pe fotografierea sau autofotografierea timpului de muncă, ce include metoda observării momentane a activităţii.

În legătură cu trecerea de la lucrul contabil manual la prelucrarea informaţiei cu ajutorul calculatorului, o mare importanţă, în normare, trebuie să i se acorde utilizării coeficienţilor privind nivelul de automatizare care poate fi stabilit în mărime de 0,4; 0,5; 0,6 ş.a.m.d.

3.4. Calcularea volumului de lucru şi a numărului de lucrători în contabilitate

Numărul lucrătorilor necesari pentru îndeplinirea lucrului de contabilitate şi analiză se poate calcula corect prin metoda calculului direct, pe baza volumului de lucru şi a normelor de muncă. Totodată, sunt multe tipuri de lucru cu caracter de evidenţă şi analiză, care cu greu se pretează normării directe (prelucrarea informaţiei în mod logic, legislativ, studierea reformei în lucrul contabil, planificarea activităţii economico-financiare a unităţii economice, instructajul lucrătorilor). În afară de aceasta, lipsa tehnologiei stabile a lucrului contabil, organizarea şi repartizarea nesatisfăcătoare a funcţiilor între lucrătorii contabilităţii, neuniformitatea încărcării personalului, neîndeplinirea lucrului la timpul stabilit, de asemenea, reţin folosirea metodelor directe ale normării lucrului contabil şi analitic.

Pornind de la cele de mai sus, putem confirma că la calcularea numărului lucrătorilor contabili, în afară de metodele directe, se mai folosesc şi metode indirecte. Esenţa lor constă în cercetarea formulelor de calcul specific, unde se utilizează indicii planici şi efectivi ai lucrului contabil conform altor tipuri de norme şi normative ale muncii contabile.

În toate cazurile, numărul lucrătorilor necesari pentru îndeplinirea lucrului de evidenţă contabilă şi analiză trebuie să se calculeze pe fiecare subdiviziune, sector tehnologic aparte (evidenţa mărfurilor, evidenţa mijloacelor băneşti, mijloacelor fixe, analiza lor etc.).

Pentru a aprecia numărul normativ de lucrători contabili pe fiecare sector, e necesară calcularea cantităţii medii lunare de documente prelucrate în contabilitate. Experienţa arată că cele mai potrivite luni pentru calcularea volumului de evidenţă pot fi lunile aprilie-mai, septembrie-octombrie, pentru analiză – iulie şi ianuarie.

Totodată, pe fiecare sector, grupă de evidenţă a contabilităţii, documentele primare pot fi grupate pornind de la normele stabilite luând în consideraţie cantitatea de rânduri şi coloniţe, coeficientul automatizării lucrului contabil. Pe baza calculelor directe, se calculează numărul mediu de lucrători necesari pentru lucrul evidenţei prin adunarea simplă a calculelor directe. Se poate calcula numărul contabililor prin comparare analogică cu alte întreprinderi din aceeaşi ramură sau din alte ramuri analogice.

Calcularea volumului de lucru contabil. Posibilitatea de a calcula volumul lucrului contabil depinde de corectitudinea folosirii unităţilor de măsură a acestuia. În calitate de unităţi de măsură a lucrului de evidenţă şi analiză pentru aprecierea volumului de lucrul, în momentul de faţă, pot fi:

- un document de primire-ieşire a mijloacelor, valorilor;
- cantitatea rândurilor-coloniţe într-un document de primire-ieşire;
- cantitatea de înscrieri în registrele analitice şi sintetice;
- numărul personalului întreprinderii luate în evidenţă;
- numărul muncitorilor, deserviţi de un singur contabil;
- cantitatea calculelor în tabele de analiză economică;
- gradul (în procente) de automatizare a evidenţei şi a lucrului analitic.

Pe baza datelor privind volumul lucrului contabil şi a analizei şi normelor, se determină numărul lucrătorilor pe sector, respectiv subdiviziune, prin formula:

$$\text{Numărul de contabili} = \frac{\text{Volumul de lucru pe lună}}{\text{Norma de lucru a unui contabil pe lună}}$$

Calcularea numărului mediu de lucrători

Numărul mediu de lucrători de evidenţă pe întreprindere, asociaţie se calculează prin adunarea numărului de lucrători calculaţi, ocupaţi nemijlocit cu lucrul evidenţei pe sectoarele, subdiviziunile întreprinderii (evidenţa mijloacelor fixe, contabilitatea materialelor, contabilitatea remunerării muncii ş.a.

În afară de aceasta, se mai calculează numărul lucrătorilor, lucrul cărora nu se normează direct (de exemplu, locţiitorii contabililor-şefi, casierii, revizorii ş.a.).

Dacă în componenţa unităţii economice este inclusă grupa de analiză economică, atunci numărul mediu al acestei grupe se calculează în baza unui calcul deosebit.

Numărul mediu de lucrători contabili poate fi calculat prin două mărimi: prezenţa efectivă la lucru şi prin metoda scriptică. Prezenţa efectivă înseamnă numărul lucrătorilor contabili, care rezultă din calcul direct (fără a avea în vedere zilele de odihnă, sărbători, zilele concediului următor, zilele de boală ş.a.m.d). Datele scriptice reprezintă numărul lucrătorilor contabili, necesari pentru îndeplinirea lucrului contabil, calculat prin media cronologică, aritmetică.

Prin calculul direct, obţinem numărul lucrătorilor, fără a socoti zilele nelucrătoare (pentru concediul următor, zilele de boală ş.a.). De aceea, pentru a calcula numărul de lucrători contabili prin datele scriptice e necesară corectarea numărului de lucrători, nemijlocit, prezenţi la lucru, printr-un coeficient al datelor scriptice.

Capitolul 4. ORGANIZAREA ŞTIINŢIFICĂ A MUNCII CONTABILE

4.1. Conţinutul organizării ştiinţifice a muncii contabile. Elementele şi direcţiile acesteia

Necesitatea obiectivă a organizării ştiinţifice a muncii contabile este determinată de următoarele cauze. Organizarea ştiinţifică a muncii conducătorilor de contabilitate şi analiză este cu mult mai complicată decât organizarea activităţii ordinare a lucrătorilor de evidenţă şi a lucrătorilor altor subdiviziuni economice, care îndeplinesc funcţiile cu caracter nemijlocit contabil şi analiză.

Complexitatea organizării muncii lucrătorilor, ocupaţi nemijlocit cu evidenţa contabilă şi analiza, se explică prin influenţa progresului tehnico-ştiinţific, reforma contabilităţii, perfecţionarea sistemului de dirijare a producţiei în economia de piaţă ş.a. În aceste cazuri, au loc schimbări complicate în repartizarea funcţiilor de evidenţă între subdiviziuni economice şi contabilitate, dar, în primul rând, între lucrătorii contabilităţii şi analizei. Astăzi, dispar sau se schimbă calitatea şi conţinutul unor feluri de lucru, primează tehnica şi caracterul operaţiilor contabile, metoda înregistrării acestora etc. Apar noi sectoare de lucru. De regulă, se măreşte ponderea lucrului care necesită nivelul economic de studii şi cunoştinţe: pregătirea politicii de contabilitate, studierea, proiectarea şi automatizarea contabilităţilor privind folosirea calculatoarelor electronice, analiza şi aprecierea economică a hotărârilor tehnice ş.a.

Lucrul contabil şi analitic, după conţinutul său, are nu numai un caracter diferit, dar şi multilateral. Analiza şi sistematizarea operaţiilor de evidenţă se observă sub două aspecte: tehnic şi economic. La lucrul cu caracter tehnic este atribuit lucrul simplu prin operaţiile aritmetice (adunarea, scăderea, înmulţirea şi împărţirea), înregistrarea în borderouri, fişe, liste ş.a.

Folosirea computerelor şi automatizarea deplină a contabilităţii aduce schimbări esenţiale, în conţinutul muncii lucrătorilor ocupaţi cu lucrul evidenţei contabile şi analizei,

Numărul personalului evidenţei întreprinderii se stabileşte pe baza comparării cu altă întreprindere după statul de lucrători. Statul de personal se determină, de obicei, pornind de la doi factori: numărul lucrătorilor ocupaţi şi volumul producerii. Dar, totuşi, chiar dacă numărul de muncitori este acelaşi, volumul producerii şi structura organizaţională a întreprinderii sunt egale, însuşi necesarul de lucrători de evidenţă şi analiză poate să se deosebească radical, deoarece pot fi deosebite particularităţi tehnologice şi organizaţionale ale producerii şi dirijării, diferite condiţii de organizare a muncii, sistemele şi formele de evidenţă folosite, nivelul de mecanizare şi automatizare. Aceste fenomene necesitată acordarea unei atenţii deosebite problemei privind organizarea muncii lucrătorilor evidenţei contabile şi analizei, studierea conţinutului muncii lor şi aprecierea numărului lucrătorilor pe bază ştiinţifică.

Organizarea muncii lucrătorilor ocupaţi cu evidenţa contabilă şi analiza este mai dificilă şi are nevoie de organizarea ştiinţifică a muncii.

Bazele organizării ştiinţifice a muncii (OŞM) lucrătorilor de contabilitate şi analiză presupun:

- reglementarea obligaţiunilor, competenţei şi responsabilităţii fiecărui lucrător, lichidarea dublării şi paralelismului în muncă, studierea şi examinarea cunoştinţelor referitoare la obiectul şi metoda contabilităţii;
- prevederea deciziilor complexe şi a planificării proceselor de organizare a muncii lucrătorilor;
- studierea şi cercetarea a tot ce e legat de noul sistem contabil, ce e obţinut în domeniul ştiinţei, teoriei şi practicii atât în ţară, cât şi peste hotarele ei;
- formarea condiţiilor (factorilor) fiziologice şi sociale în munca contabilă.

Diviziunea şi cooperaţia muncii. Esenţa diviziunii muncii, în domeniul evidenţei contabile şi analizei, se caracterizează prin dezmembrarea procesului evidenţei, în procesele mai mărunte, aparte, izolându-le în tipuri de lucru de sine stătătoare (adică specializate); divizarea şi gruparea executorilor după sectoarele anumite şi după anumite feluri de muncă.

Particularităţile de bază, după care se poate efectua diviziunea muncii lucrătorilor evidenţei şi analizei, sunt sectoarele pe obiecte de evidenţă (evidenţa mijloacelor fixe, evidenţa mărfurilor, evidenţa remunerării muncii ş.a.). Totodată, trebuie ţinut cont şi de unele deosebiri de diviziune a muncii, după caracter de analiză şi evidenţă.

Cooperaţia muncii lucrătorilor de evidenţă şi analiză este una din formele de perfecţionare a activităţii specialiştilor din sfera dirijării şi se efectuează pe două niveluri organizaţionale:

- cooperaţia între lucrători, în urma căreia se distinge specializarea profesională îngustă a executorilor prin asigurarea obţinerii informaţiei de evidenţă şi analiză a anumitor sectoare de dirijare (materiale, producţie, muncă ş.a.);
- cooperaţia între subdiviziunile funcţionale, ce se reflectă prin specializarea pe obiective de evidenţă şi unirea puterii lor pentru soluţionarea problemelor complicate ale evidenţei (evidenţa procesului mărfurilor, analiza desfacerii mărfurilor, evidenţa muncii şi a salariilor ş.a.).

Eficacitatea diviziunii şi cooperaţiei muncii, în mare măsură, depinde de structura raţională a contabilităţii, de secţia de economie şi planificare, de secţia de muncă şi salarii, de perfecţionarea acesteia încontinuu.

4.2. Planificarea muncii lucrătorilor contabili

În planificarea lucrului personalului de contabilitate şi diviziunea muncii între subdiviziunile structurale ale contabilităţii şi repartizarea ei între executorii nemijlociţi, sunt principale Legea contabilităţii şi Standardele Naţionale de Contabilitate.

În instituţiile şi departamentele de stat, se cercetează şi se întocmesc caracteristicile funcţionale tipice privind organizarea contabilităţii întreprinderii asociaţiei, societăţii pe acţiuni, SRL ş.a.

Dar, de la bun început, este bine-venit, totuşi, să fie elaborat, în baza actelor normative, pornind de la condiţiile concrete de producţie, un regulament al contabilităţii. În baza regulamentului general, e necesară elaborarea regulamentelor la fiecare subdiviziune, sector al contabilităţii. Aceste regulamente trebuie să fie aprobate de către conducătorul întreprinderii. Pentru a atinge concretizarea funcţiilor lucrătorilor contabilităţii, se recomandă, la fiecare subdiviziune structurală, studierea regulamentului contabilităţii principale, în care se evidenţiază următoarele compartimente: noţiuni generale, sarcinile şi obligaţiunile sectorului, structura lui, funcţiile, drepturile, responsabilitatea şi independenţa.

Sarcinile şi funcţiile subdiviziunilor structurale ale contabilităţii se îndeplinesc de către lucrătorii concreţi. Pentru diviziunea muncii profesionale şi tehnice, sporirea productivităţii şi creşterea responsabilităţii personale a acestora, pentru îmbunătăţirea calităţii şi îndeplinirea lucrului la termen, la fel, pentru preîntâmpinarea lipsei simţului de răspundere personală în activitatea fiecărui post (loc de muncă) se elaborează instrucţiunile de lucru sau caracteristicile funcţionale. Elaborarea acestor caracteristici de funcţie intră în atribuţiile contabililor-şefi. În ele se indică obligaţiile, drepturile şi responsabilitatea lucrătorului contabil în condiţii concrete de producere, la locul de muncă. Componenţa lucrului, în caracteristica funcţională, se apreciază având în vedere volumul, normele tipice ale timpului de lucru şi normele concrete de deservire a întreprinderii. Reforma contabilităţii necesită schimbarea structurii contabilităţii şi studierea actelor normative şi a altor funcţii de organizare a contabilităţii, creşterea numărului de lucrători, volumului de lucru al evidenţei, se modifică caracteristicile de lucru.

Planificarea şi controlul termenelor de îndeplinire a lucrului de evidenţă şi analiză ***se efectuează cu ajutorul graficelor.*** În baza graficului, se întocmeşte un plan, care constă în adunarea informaţiei evidenţei primare, transmiterea ei la sectoarele contabilităţii şi la calculatoare, unde se prelucrează datele primite, se întocmesc dările de seamă şi informaţia căpătată se transmite consumatorilor, pentru organizarea controlului operativ-economic şi analiza activităţii economice.

Organizarea evidenţei contabile *în baza graficelor presupune efectuarea următoarelor etape de pregătire: alcătuirea listei lucrului evidenţei şi a dării de seamă la toate subdiviziunile întreprinderii, cercetarea schemelor raţionale de circulaţie a informaţiei de evidenţă şi economice, elaborarea măsurilor de perfecţionare a acestora şi întocmirea lor, a planului calendaristic detaliat al lucrului de evidenţă cu indicaţia termenelor de îndeplinire a acestor măsuri, numirea şi coordonarea executanţilor.*

Cu ajutorul graficelor se stabilesc şi se concretizează legăturile tehnologice, care se ivesc la diferite etape de lucru, se determină definitiv termenele de îndeplinire a lucrului, creşte disciplina de muncă şi cultura muncii contabile.

Rolul graficelor va creşte, dacă zilnic se va efectua controlul respectării şi îndeplinirii acestor măsuri. Contabilul-şef, locţiitorul lui sau alt funcţionar, sistematic, trebuie să controleze îndeplinirea şi prezentarea lucrului la timp de către fiecare lucrător al contabilităţii.

Rezultatele controlului zilnic pot fi vizate în lista de evidenţă a lucrului în care pe verticală se arată toţi contabilii executori ai lucrului, iar pe orizontală – termenele de finalizare a lucrului (se pune semnul plus atunci când executorii îndeplinesc tot lucrul indicat în grafic, iar minus – când măcar o parte a acestuia rămâne neterminată). Însemnările făcute în registrul pe decadă sau pe lună demonstrează în ce grad se respectă graficele de către executorii contabili.

Dacă au loc abateri de la graficele de lucru contabil, atunci conducătorii evidenţei trebuie să reîmpartă lucrul între executori, acordând ajutor sectorului rămas în urmă. Organizarea controlului zilnic, curent privind îndeplinirea lucrului în termenele prevăzute garantează efectuarea lucrului la nivel ştiinţific, raţional.

Graficele întocmite de către contabilii-şefi sunt discutate cu conducătorii întreprinderii, subdiviziunilor apoi se prezintă fiecărui lucrător de evidenţă contabilă.

Pentru a planifica procesul evidenţei, deseori, se întocmesc grafice sub formă de tabele textuale.

Graficele sub formă de tabele textuale, după volumul conţinutului informaţiei, pot fi de totalizare (generale), structurale şi individuale.

Conform termenelor de prezentare a rapoartelor financiare şi a informaţiei interne de către întreprindere se studiază graficul general, îndeplinirea compartimentelor principale ale lucrului de evidenţă contabilă.

Graficul de totalizare (general) a lucrului de evidenţă este un plan calendaristic al îndeplinirii sarcinilor, cu indicarea executorilor şi termenelor de finalizare efectivă a lucrului privind evidenţa contabilă la fiecare compartiment.

Conform graficului centralizat de totalizare pentru corelarea lucrului evidenţei între subdiviziunile, sectoarele de evidenţă, se elaborează graficele structurale, adică planurile-calendaristice de finalizare a lucrului de evidenţă pe fiecare subdiviziune (sector) structurală a contabilităţii.

În baza graficelor structurale şi a caracteristicilor de funcţionare privind divizarea lucrului evidenţei între executori, se elaborează graficele individuale de îndeplinire a lucrului. În ele se conţin denumirea lucrului, termenele de executare şi persoana care înlocuieşte lucrătorul care lipseşte sau acordă ajutor.

Graficele individuale se elaborează şi pentru lucrătorii operativi ai întreprinderii, care prezintă informaţia în contabilitate prin documentele primare sau efectuează lucrul de evidenţă, de exemplu, gestionarii, expeditorii la aprovizionare şi realizare, dispecerii ş.a.

4.3. Factorii privind organizarea ştiinţifică a muncii contabile

Formarea condiţiilor de organizare ştiinţifică a muncii contabile la întreprindere este influenţată de o mulţime de factori.

Organizarea raţională a lucrului contabililor, în mare măsură, depinde de asigurarea condiţiilor de muncă. Factorii care formează condiţiile muncii se împart în factorii fiziologici şi sociali. O altă grupă de factori se bazează pe nivelul de pregătire şi perfecţionare a calificării personalului.

La factorii fiziologici se referă tot ce e legat de prezentarea condiţiilor în încăpere privind organizarea lucrului contabililor: iluminatul, încălzirea, amenajarea interiorului, instalaţia, locurile de muncă ş.a.

Încăperea pentru lucrul contabilităţii trebuie să corespundă cerinţelor organizării ştiinţifice a muncii lucrătorilor şi a comodităţilor deservirii personalului. Încăperea trebuie să fie special amenajată.

Pentru sectoarele de evidenţă contabilă, e bine venit să se prevadă o încăpere în apropierea secţiilor de producţie şi într-o clădire cu alte subdiviziuni de conducere. Dacă personalul contabilităţii nu este prea numeros (9-10 oameni), atunci, biroul e bine să se plaseze într-o cameră mare, undeva la etajele I-II. Amenajarea subdiviziunilor structurale (sectoare, grupe ş.a.) în câteva camere, în acest caz, nu e justificată.

Crearea condiţiilor de muncă. Una din sarcinile principale ale organizării muncii este crearea condiţiilor prielnice de muncă.

Lucrul contabil este lucrul mintal creator, care necesită o mare concentrare de atenţie asupra obiectului muncii. Munca contabilă este deranjată de gălăgie, iluminare slabă sau, dimpotrivă, prea puternică, obiectele de prisos din mediul înconjurător nefolosite în lucru.

La nivelul productivităţii muncii contabile, acţionează esenţial temperatura şi umiditatea aerului în încăperea de lucru.

Un rol semnificativ în lucrul mintal îl joacă vederea. De aceea, locurile de lucru trebuie să fie bine iluminate luând în seamă formarea contrastului şi a fondului. Iluminarea poate fi naturală sau artificială. Iluminarea naturală a locurilor de muncă trebuie să corespundă normelor tehnice de iluminare. Trebuie ţinut cont de faptul că, în cursul zilei şi în funcţie de anotimp, ea se schimbă. Iluminarea se reduce cu îndepărtarea locului de lucru de la ferestre.

Dispoziţia, sănătatea şi capacitatea de muncă a contabilului depind de factorii înconjurători – temperatura şi umiditatea aerului. Temperatura în încăpere trebuie să fie, în medie, de 19-20ºC. Dacă umiditatea aerului este înaltă (mai sus de 60%), acest fapt acţionează negativ asupra capacităţii de muncă.

Este de dorit ca suprafaţa încăperii să corespundă normelor sanitare – 3,25 – 6 m^2 la un contabil, înălţimea podului minim – 3,25m, cu volum de 20m^3 la o persoană.

Contabilii, casierii care lucrează cu vânzătorii pot să fie izolaţi în cabinete aparte.

Totalizând cele expuse anterior, se poate trage concluzia că încăperea trebuie să fie bine iluminată, încălzită, aerisită cu climatizor şi izolată de zgomot (tabelul 1).

Tabelul 1

Normele temperaturii şi umidităţii aerului în încăpere

	temperatura; ^{o} C	Umiditatea %	Mişc. aerului m/sec.
1. În perioada rece a anului	19-21	36-60	0,1-0,2
2. În perioada caldă a anului	22-25	35-60	0,2-03

În contabilitate, iluminarea raţională joacă un rol semnificativ în productivitatea muncii contabililor, contribuind la reducerea numărului greşelilor, creşte productivitatea şi calitatea muncii (tabelul 2).

Tabelul 2

Normele de iluminare artificială, în lucşi

	Iluminarea, lucşi	
	cu lămpi incandescente	**cu lămpi fluorescente**
1. Încăperi pentru activitatea contabilă	75	200
2. Birou de dactilografiere, cu maşini, calculatoare	150	300
3. La arhivă: la mese de lucru, la rafturi	75 20	200 75

Normele luminii pot fi reduse cu 20% – 40%, însă, dacă aceste norme coboară sub 40%, atunci influenţează negativ sănătatea ochilor.

Folosind lumina naturală, se recomandă ca locul de lucru (masă, scaun) să se afle nu mai departe de 6-7m de la fereastră, dacă ferestrele sunt situate numai într-o parte şi până la 15m, dacă locul de lucru se iluminează din două părţi; se consideră că lumina este normală atunci când raportul dintre suprafaţa podelei şi a ferestrelor este nu mai puţin de 5:1.

Lumina trebuie să vină din partea stânga. Contabilitatea, e de dorit să fie amenajată din partea de sud-vest, partea solară. Pereţii trebuie să fie de o culoare deschisă (albastru, verde-deschis, alb-roz şi alte culori plăcute ochiului).

În încăpere, e de dorit să nu existe obiecte de prisos şi, de asemenea, în contabilitate, să fie cât mai puţin zgomot. De aceea, se propune ca amplasarea contabilităţii să fie făcută cât mai departe de drumurile de transport, de tehnică, utilaje zgomotoase. Încăperea se amenajează cu instalaţie specială, plafonul şi

pereții se capitonează cu material special de absorbție a zgomotului, telefoane fără sonerie stridentă, sub maşinile de dactilografiat se aştern covoraşe, la picioarele scaunelor se instalează diferite elemente de cauciuc. Zgomotul nu trebuie să depăşească 50-80 decibeli.

Fiecărui lucrător trebuie să i se atribuie un loc de muncă. Organizarea rațională a locurilor de muncă creează comodități maxime şi condiții prielnice de muncă. Pentru aceasta este necesară:

- alegerea dimensiunilor, formei mobilierului şi instalarea acestuia ținând cont de datele şi condițiile de muncă ale lucrătorilor;
- asigurarea poziției normale a corpului omului în timpul lucrului;
- instalarea la locurile de muncă a obiectelor corespunzătoare de inventar, a mijloacele tehnice de mecanizare a muncii contabile, creând condiții maxime de comoditate;
- aranjarea şi instalarea mobilierului, în aşa mod, încât să fie create condițiile şi ordinea de utilizare a acestora în lucru;
- crearea condițiilor prielnice sanitaro-igienice, estetice şi psihologice de muncă.

Condițiile necesare la locul de lucru constau din: masă, scaun, mobilier, telefon, tehnică de calcul, de dactilografiere, dulap cu documente etc.

Pentru sporirea randamentului muncii, contabilul ar trebui să facă mai puține mişcări inutile, să evite pierderea de timp, să lucreze cu mai mare productivitate în muncă. Parametrii necesari la mobiler: masa de la podea – 700 – 710 mm, sau cu 3/7 din înălțimea omului (pentru omul mic de statură – 700 mm, medie 725 mm, înaltă 780 mm. Pentru folosirea tehnicii de calcul, suprafața mesei poate fi de înălțimea corespunzătoare – 800 mm, 825 mm, 850 mm de la podea.

Scaunul să fie de înălțimea 370-570 mm sau 2/7 din înălțimea omului. Sub picioare se amenajează un suport de 80 x 150 mm cu înclinarea spre podea.

Intervalul dintre mese e de 55-60 cm, iar dacă se folosesc de trecere mai mulți – 90-100cm.

Suprafața locului de lucru al unui contabil se recomandă să fie de 2-3m^2.

În afară de satisfacerea cerințelor fiziologice numite anterior, este necesar să se aibă în vedere şi unele particularități antropometrice, biochimice, psihofizice a persoanelor care muncesc în contabilitate. Aceste particularități se au în vedere la organizarea muncii contabile pentru a activa mai cu spor, mai uşor şi cu un efect mai avansat (mărimea scaunului, mesei, altor condiții cu dimensiuni specifice binevenite).

Fondul verde al încăperilor este nu numai un element decorativ al interiorului, dar şi un factor care ameliorează conținutul aerului, reduce plictiseala neuro-psihologică.

Planificarea locurilor de muncă trebuie să se efectueze în aşa fel, ca să distingă: fluiditatea în lucru, condițiile de muncă şi deservirea normală a posesorilor, economisirea puterilor proprii, ocrotirea muncii şi folosirea maximală a suprafeței încăperii.

Locurile de muncă ale lucrătorilor se recomandă a fi aranjate în mod diferit: în lanț, în metoda de torent, prin metoda cuiburilor.

La factorii sociali ai muncii se referă formarea sistemului de relații favorabile între lucrători, asigurarea climatului psihologic, regimul de lucru şi alte condiții la întreprindere, acasă, în mediul înconjurător.

Creşterea rolului activ al lucrătorilor de la evidență în conducerea întreprinderilor comerciale şi în controlul activității lor, sporirea productivității muncii lor, îmbunătățirea calității muncii la evidența contabilă curentă şi la rapoartele financiare pot fi distinse numai cu ajutorul organizării raționale a muncii.

4.4. Organizarea structurală şi repartizarea funcțiilor în contabilitate

Organizarea ştiințifică a muncii reprezintă complexul de măsuri, cercetate pe baza ştiinței şi tehnicii contemporane, care asigură folosirea mai rațională a metodelor şi procedeelor în munca contabilă. Acestea sunt: perfecționarea organizării şi planificării evidenței contabile, mecanizarea şi automatizarea lucrului de calcul în evidență, raționalizarea şi îmbunătățirea condițiilor de muncă a lucrătorilor contabilității, folosirea factorilor social-psihologice care asigură majorarea productivității muncii.

Introducerea organizării ştiințifice a muncii prevede planificarea exactă a lucrului de evidență folosind tehnica de calcul şi alte măsuri tehnice, organizaționale şi economice îndreptate spre economisirea muncii de calculare a lucrătorilor şi sporirea calității evidenței. Planificarea muncii contabililor se efectuează în trei direcții: determinarea normativelor ştiințific-argumentate ale numărului de lucrători contabili; determinarea volumului muncii evidenței pe feluri (tipuri) de activitate şi calculul timpului pentru

îndeplinirea acestui volum, alcătuirea planului-grafic la îndeplinirea lucrului. La determinarea structurii şi a personalului contabilității trebuie să se aibă în vedere volumul şi gradul de complexitate al lucrului evidenței, posibilitatea de lichidare a abuzului în evidență, prevederea măsurilor de micşorare a cheltuielilor pentru întreținerea aparatului evidenței cu condiția efectuării contabilității şi întocmirii rapoartelor financiare de calitate înaltă şi la timp.

Organizarea ştiințifică a muncii presupune crearea condițiilor normale de lucru ale colectivului contabilității. Pentru aceasta, încăperea în care lucrează lucrătorii contabilii trebuie să corespundă cerințelor avansate despre care s-a menționat anterior.

O condiție importantă în organizarea corectă a muncii contabililor şi în aprecierea raționalității structurii aparatului contabil, *determinarea volumului de obligațiuni* ale fiecărui lucrător contabil, pornind de la volumul şi gradul de complexitate al lucrului de evidență, o *reprezintă nivelul de centralizare a contabilității.* În contabilitatea unei unități comerciale de mărime medie (cum ar fi magazinul universal, cooperativa de consum), se creează trei-patru grupe sau sectoare de contabilitate: *de mărfuri, de finanțe şi decontări, de remunerarea muncii personalului şi o grupă generală.* Volumul de lucru, efectuat de către primele trei grupe, evident că porneşte de la denumirea lor. Lucrătorii grupei generale sunt ocupați cu contabilitatea altor operații, care nu se includ în cele trei grupe. Contabilii din grupa a patra vor efectua evidența mijloacelor fixe, a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, a capitalului ş.a. De asemenea, grupa dată va totaliza Cartea mare, întocmi bilanțul şi darea de seamă la rezultatele financiare. Grupa generală, de regulă, este condusă de adjunctul contabilului-şef, iar alte grupe – de către contabilii superiori. În contabilitate, poate fi un birou aparte de analiză la calculatoare, de cenzori cu drepturi de subdiviziune structurală a contabilității.

Contabilitatea centralizată, care deserveşte unitatea comercială cu amănuntul, de obicei, constă din următoarele subdiviziuni, sectoare (grupe), create pe principiul funcțional: *de evidență a mărfurilor şi ambalajului în depozite, de evidență a mărfurilor şi ambalajului în rețeaua de comerț cu amănuntul; de evidență a operațiilor contabile cu caracter financiar-decontare; de calculare şi evidență a remunerării muncii personalului, de evidență a mijloacelor fixe, a inventarului şi a materialelor, secția de întocmire a rapoartelor financiare ş.a. În componența contabilității centralizate cu drepturi de secție (grupă), poate fi un birou de calcul şi analiza economică aparte, dacă nu se practică acest lucru de fiecare contabil la calculatorul personal.*

Subdiviziunile, sectoarele sau grupele contabilității centralizate sunt conduse de contabilii superiori pe grupe. În sectoarele mari, pot fi introduse posturile de *locțiitor de contabil-şef.*

Pentru a efectua activitatea de evidență şi control, *contabilitatea centralizată poate avea grupe de evidență la întreprinderile-fiice,* deplasate în localități mai apropiate sau îndepărtate. Grupa de contabilitate şi control se supune contabilului-şef al contabilității centralizate, care stabileşte şi confirmă volumul de lucru, obligațiile în grupele contabile ş.a.

Grupele de contabilitate şi control efectuează evidența şi controlul preventiv şi curent în baza rapoartelor privind mişcarea mărfurilor la gestionari cu răspunderea deplină în termenele stabilite. Lucrătorii grupelor de contabilitate şi control controlează veridicitatea şi întocmirea la timp a documentelor de recepție şi consum ale bunurilor materiale şi mărfurilor, mijloacelor băneşti, respectarea graficului de prezentare a rapoartelor de gestiune de casă, marfă şi materiale, anexând toate documentele primare. Grupele asigură îndeplinirea instrucțiunilor privind regulamentul efectuării inventarierii şi a reevaluării mărfurilor şi a altor bunuri, respectarea disciplinei decontării cu buget şi debitori-creditori, respectarea regimul de economisire a consumurilor şi cheltuielilor.

Grupele de contabilitate şi control aprobă şi controlează rapoartele gestionărilor: de casă, mărfuri şi alte bunuri, apoi le prelucrează şi le prezintă în contabilitatea centralizată pentru controlarea şi reflectarea datelor în registrele contabile. Lucrătorii grupelor de evidență şi control organizează petrecerea inventarierii bunurilor materiale, a mijloacelor băneşti, asigură persoanele de gestionare cu formulare de documente şi organizează controlul utilizării acestora. De asemenea, sunt instructați lucrătorii întreprinderilor comerciale referitor la performarea documentelor primare, întocmirea raportului gestionar ş.a.

În cazul încălcării termenelor şi ordinii de recepție a bunurilor, întocmirii incorecte a documentelor primare şi prezentării rapoartelor cu întârziere, nerespectând întocmirea corectă a documentației de casă şi

alte încălcări în grupele de contabilitate şi control, contabilul şi conducătorul întreprinderilor iau măsuri pentru lichidarea neajunsurilor.

Contabilitatea centralizată, care deserveşte întreprinderile de comerţ sau alimentaţie publică, cu un volum de lucru nu prea mare, se compune, de obicei, din următoarele sectoare formate pe principiul funcţional: *sectorul contabilitate a materiei prime şi produselor, a preparării produselor finite, contabilitatea mărfurilor şi ambalajului; calcularea remunerării personalului, sectorul de evidenţă a mijloacelor fixe, inventarului, sectorul de evidenţă a operaţiilor de finanţare, decontare ş.a.* La întreprinderile mici sectoarele numite lipsesc. Contabilul-şef, adjunctul lui întocmesc bilanţul şi alte rapoarte necesare.

Lucrul aparatului evidenţei se efectuează în conformitate cu *planul organizării muncii* lucrătorilor contabilităţii. În planul de lucru, este prevăzută *structura aparatului de calcul, se apreciază personalul contabilităţii, se petrec instructaje funcţionale pentru anumiţi contabili,* se iau măsuri de majorare a nivelului de cunoştinţe şi de recalificare a lucrătorilor, se studiază experienţa şi metodele avansate de muncă contabilă (studierea legislaţiei contabile în sistemul nou contabil, standardele de contabilitate şi Codul fiscal).

O mare însemnătate pentru organizarea corectă a muncii contabile o are studierea instrucţiunilor, caracteristicilor funcţionale, aprobate de către contabilii-şefi ai contabilităţii. În instrucţiuni trebuie indicate felurile şi tipurile de lucru contabil, îndeplinite de către fiecare lucrător, funcţiile de control, pe care este dator să le execute. Odată cu alcătuirea instrucţiunilor funcţionale trebuie prevăzute eventualele încălcări ale legislaţiei în vigoare, atitudinea negospodărească a unor lucrători despre care contabilul este dator să informeze contabilul-şef.

Fiecare contabilitate, la începutul anului, trebuie să ***elaboreze politica de contabilitate şi regulament privind îndeplinirea funcţiilor la contabilitatea întreprinderii, în conformitate cu Legea Contabilităţii şi S.N.C***. În afară de aceasta, contabilul-şef trebuie să elaboreze regulamentul la fiecărui sector, grupă de contabilitate şi control. Aceste documente trebuie studiate şi, din când în când, schimbate, completate, reînnoite şi concretizate.

Pentru a stabili ordinea şi termenele de îndeplinire a lucrului contabil, în ansamblu, de colectiv şi de fiecare executor, se folosesc *graficele* numite mai sus, care sunt coordonate cu subdiviziunile şi sectoarele corespunzătoare şi aprobate de către contabilul-şef al unităţii comerciale sau întreprinderii de alt tip de activitate.

Graficul general al lucrului contabil pe organizaţie sau întreprindere este completat în *baza graficelor individuale,* care, la rândul lor, conţin *lista lucrului aprobat pentru fiecare lucrător. Elaborarea graficelor individuale constă, de fapt, în repartizarea lucrului contabil între diferiţi lucrători ai contabilităţii. Repartizarea cu iscusinţă şi în mod obiectiv a obligaţiunilor* fiecărui contabil va ridica responsabilitatea pentru lucrul încredinţat, va duce la ameliorarea calităţii contabilităţii şi a rapoartelor financiare.

Una din obligaţiunile contabilului-şef constă în *organizarea controlului sistematic al respectării graficelor privind îndeplinirea lucrului prevăzut.* Dacă a avut loc încălcarea graficelor din cauza lucrătorilor altor secţii, subdiviziuni, atunci conducătorul unităţii comerciale sau al întreprinderii, în baza informaţiei prezentate de contabilul-şef, va lua măsuri de sancţiune.

Un rol semnificativ la organizarea ştiinţifică a muncii contabile le revine *factorilor sociali şi psihologici,* care depinde de starea relaţiilor de lucru dintre lucrători, în colectiv, în familie, în societate.

Relaţiile normale între colegii colectivului, în familie, cu şeful contabil şi alţi conducători ai unităţii economice, fiind factori psihologici, influenţează mult calitatea şi productivitatea muncii în contabilitate. *Factorii sociali* privind disponibilitatea de şcoală, grădiniţă, transport şi alte comodităţi familiale, cât şi starea materială familială, salarizarea, preţurile şi alţi factori sociali au o influenţă asupra calităţii, cantităţii şi productivităţii muncii.

Regimul de muncă, de asemenea, reprezintă un factor care are influenţă asupra rezultatelor de muncă ale contabililor. Aici se are în vedere modul de corelare a timpului de lucru şi timpului de odihnă (programul de lucru al zilei, săptămânii, lunii, anului, concediului ş.a.m.d.).

La condiţiile normale de organizare a lucrului se referă şi elementele privind asigurarea contabililor cu documente normative, legislative cu caracter general şi specific de contabilitate. La începutul anului, se întocmeşte o listă de distribuire a documentelor normative între contabili şi se formează o bibliotecă pe lângă contabilul-şef. Contabilii studiază documentele normative şi pot fi examinaţi.

Încadrarea la lucru a unui specialist se efectuează în funcție de locul de lucru şi volumul de lucru prin examinarea cunoştințelor pe care le posedă.

Specialiştii în contabilitate trebuie să dispună de calități specifice:

- de sârguință;
- de grijă (acurateţe);
- de corectitudine.

Contabilul trebuie să fie:

- cu capacitate de colaborare în colectiv;
- cu emoții calme;
- cu simțul ineditului;
- energic, moral educat şi perseverent în măiestrie.

Perfecționarea calificării, verificarea cunoştințelor noi sunt factori de valoare înaltă, fără care nu poate activa nici o contabilitate, nici un specialist în profilul dat.

4.5. Caracteristica factorilor interni şi externi privind organizarea rațională a contabilității la întreprindere

Contabilitatea serveşte intereselor întreprinderii prin folosirea diferiților factori necesari la stabilirea realității şi preciziei. Totodată, organizarea corectă şi oportună a contabilității dă posibilitatea de a urmări şi de a controla permanent îndeplinirea dispozițiilor şi planurilor economice, respectarea tuturor drepturilor juridice, hotărârilor Parlamentului şi Guvernului în diferite domenii (cheltuielilor şi consumurilor, remunerării muncii, impozitării etc.), instrucțiunilor şi actelor normative privind dezvoltarea şi perfecționarea mecanismului economic. Îndrumările principale, Standardele Naționale şi Internaționale de Contabilitate, Planul de conturi, comentariile la ele şi altele fiind instrumente de organizare şi îmbunătățire a contabilității sunt îndreptate spre perfecționarea metodologiei acesteia, ieftinirea lucrului, creşterea culturii şi productivității muncii contabile. Pentru aceasta e necesară, în permanență, căutarea căilor de organizare rațională a procesului contabil la întreprindere.

Autorul acordă multă atenție proceselor organizatorice legate de formarea condițiilor de muncă contabilă, repartizarea funcțiilor de contabilitate între specialiştii profilului dat, normarea proceselor tehnologice de contabilitate şi întocmirea graficelor, caracteristicilor de calificare la diferite posturi de contabilitate şi planului de lucru general al contabilității întreprinderii.

Lucrul contabil în cooperativele de consum, uniunile şi întreprinderile cooperatiste se caracterizează printr-o activitate complexă, multilaterală şi necesită, la rândul său, utilizarea diferitelor metode de organizare a muncii contabile: (cooperare, diviziune şi specializare). Determinarea volumului de lucru contabil şi completarea aparatului de specialişti este influențată de forma selectată de organizare a contabilității: centralizată, descentralizată şi/sau combinată.

Nivelul organizării raționale şi eficacitatea contabilității în unitățile comerciale şi cele cooperatiste depind mult de un şir de factori umani, social-psihologici şi fiziologici. Autorul cercetează influența fiecărui grup de factori referitori de formarea condițiilor favorabile de lucru. Studiind factorii umani, s-a dovedit că raționalitatea în organizarea contabilității depinde mult de capacitățile specialiştilor contabili, de nivelul lor de educație şi pregătire profesională, de perfecționare a cunoştințelor încontinuu ale lucrătorilor contabilității şi, îndeosebi, în perioada de elaborare şi implementare a noilor standarde, instrucțiunilor, regulamentelor, diferitelor acte normative de contabilitate, fiscalitate şi alte direcții de activități financiar-economice. Totodată, starea organizațională a contabilității, în mare măsură, depinde şi de factorii asigurării contabilității cu calculatoare, mobilier, rechizite, documente, programe, purtători de informații etc. Afară de factorii interni, autorul a totalizat un şir de factori externi referitori la cercetarea stării şi dezvoltării sistemului contabil în țară (figurile 14 şi 15).

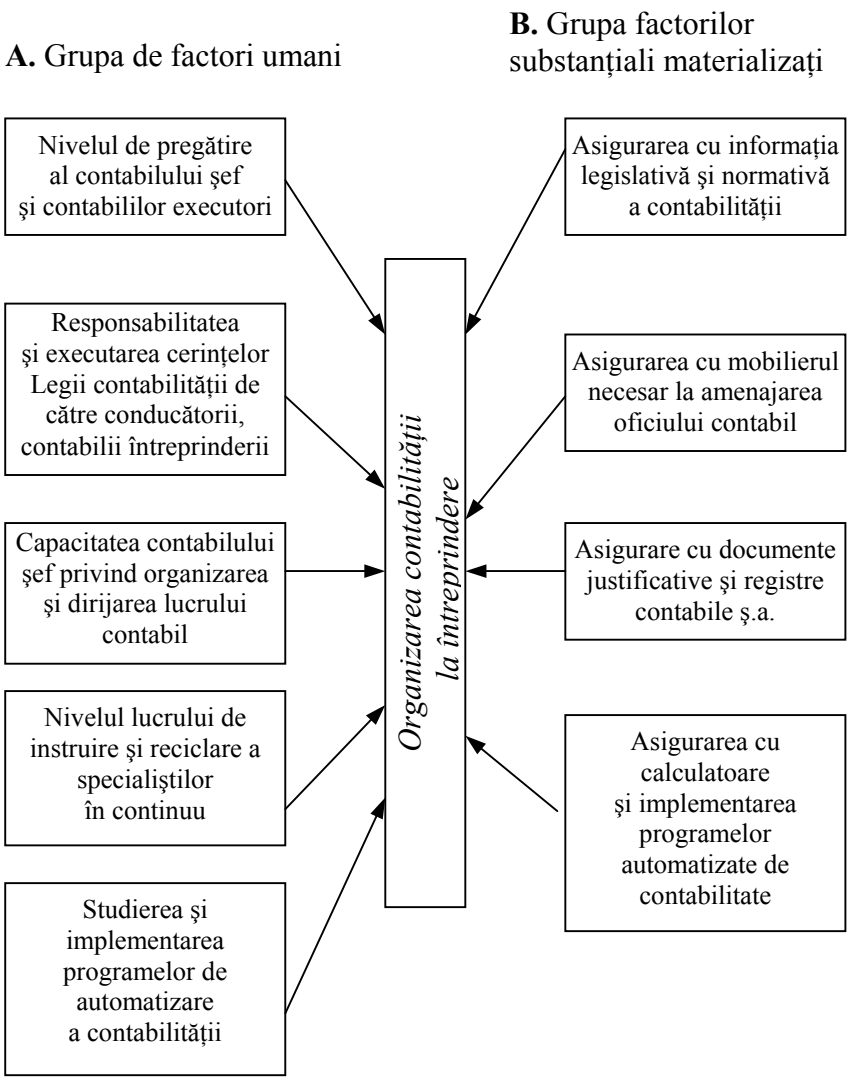
A. Grupa de factori umani
B. Grupa factorilor substanțiali materializați
Nivelul de pregătire al contabilului şef şi contabililor executori
Responsabilitatea şi executarea cerinţelor Legii contabilităţii de către conducătorii, contabilii întreprinderii
Capacitatea contabilului şef privind organizarea şi dirijarea lucrului contabil
Nivelul lucrului de instruire şi reciclare a specialiştilor în continuu
Studierea şi implementarea programelor de automatizare a contabilităţii
Organizarea contabilităţii la întreprindere
Asigurarea cu informaţia legislativă şi normativă a contabilităţii
Asigurarea cu mobilierul necesar la amenajarea oficiului contabil
Asigurare cu documente justificative şi registre contabile ş.a.
Asigurarea cu calculatoare şi implementarea programelor automatizate de contabilitate

Figura 14. Influența factorilor interni asupra stării organizaționale a contabilității

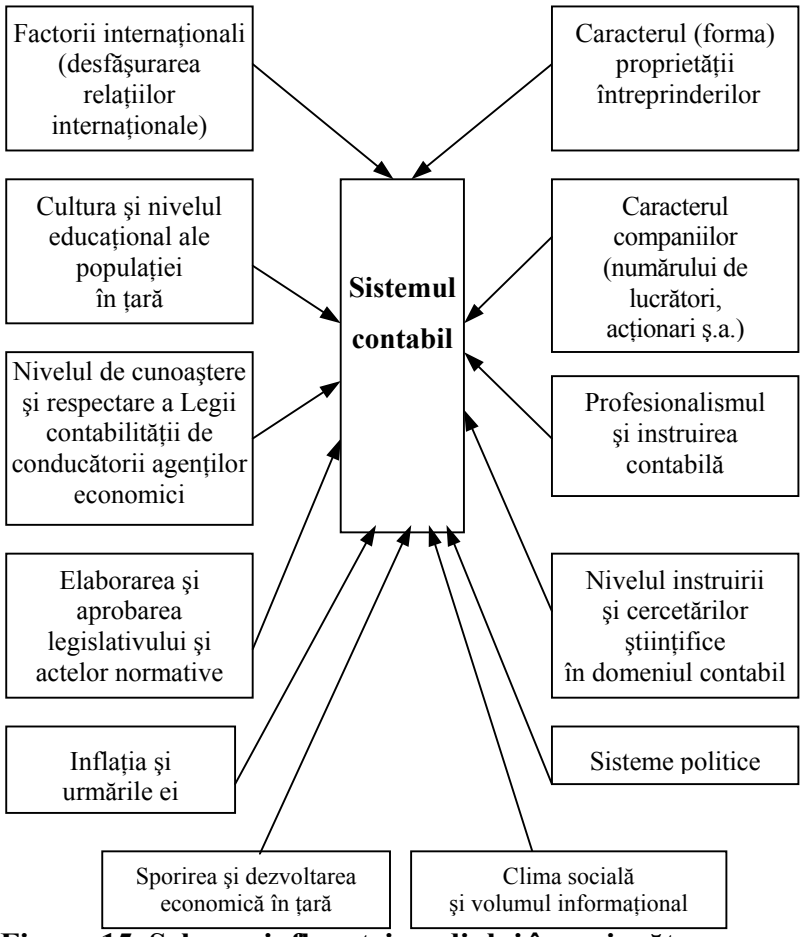
Factorii internaţionali (desfăşurarea relaţiilor internaţionale)
Caracterul (forma) proprietăţii întreprinderilor
Cultura şi nivelul educaţional ale populaţiei în ţară
Sistemul contabil
Caracterul companiilor (numărului de lucrători, acţionari ş.a.)
Nivelul de cunoaştere şi respectare a Legii contabilităţii de conducătorii agenţilor economici
Profesionalismul şi instruirea contabilă
Elaborarea şi aprobarea legislativului şi actelor normative
Nivelul instruirii şi cercetărilor ştiinţifice în domeniul contabil
Inflaţia şi urmările ei
Sisteme politice
Sporirea şi dezvoltarea economică în ţară
Clima socială şi volumul informaţional

Figura 15. Schema influenţei mediului înconjurător asupra stării organizaţionale a sistemului contabil

4.6. Organizarea raţional-ştiinţifică a contabilităţii şi controlului consumurilor şi cheltuielilor în comerţ

Activităţile unităţilor de comerţ şi ale cooperaţiei de consum sunt însoţite de consumuri şi cheltuieli. Consumurile reprezintă un proces de transformare a valorilor, dintr-o formă de materie primă, materiale, forţă de muncă ş.a., în formă de produse finite, prestări de servicii. Cheltuielile întreprinderilor reprezintă procese de utilizare a elementelor economice (materiale, forţă de muncă, mijloace fixe, obiecte de mică valoare şi alte valori de active şi servicii), care, fiind rezultate din activităţile de circulaţie a mărfurilor şi produselor, influenţează rezultatele financiare ale acestora. Ca urmare a activităţii unităţilor de comerţ şi alimentaţie publică, au loc cheltuieli ale perioadei de care depinde mărimea profitului şi nivelul de rentabilitate.

În comerţ, componenţa şi conţinutul cheltuielilor se determină prin procese de mişcare a mărfurilor de la producători până la consumatorii acestora. În unităţile de alimentaţie publică, au loc şi unele cheltuieli caracteristice pentru prepararea produselor de alimentaţie şi organizarea deservirii la utilizarea lor în interiorul întreprinderilor.

Deci, cheltuielile în unităţi comerciale şi de alimentaţie publică, conform S.N.C. 2 „Stocuri de mărfuri şi materiale", S.N.C. 3 „Componenţa consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii", sunt divizate în cheltuieli operaţionale şi neoperaţionale. Dacă cheltuielile neoperaţionale (ale activităţii de investiţii, financiare şi pierderile excepţionale), de regulă, sunt tipice, de acelaşi conţinut la întreprinderile din orice sferă a economiei naţionale, atunci cele operaţionale din comerţ, alimentaţia publică şi cooperaţia de consum poartă un conţinut specific, care reflectă, în principal, caracterul ramural de activitate – comerciale, cooperatiste.

În baza celor accentuate, este necesară studierea problemei contabilităţii şi analizei cheltuielilor în comerţ şi alimentaţia publică mai aprofundat, deoarece aplicarea S.N.C. depinde nemijlocit de particularităţile activităţii economice a unităţilor de comerţ şi cooperaţiei de consum.

Autorul lucrării urmăreşte scopul de a desfăşura organizarea contabilităţii cheltuielilor operaţionale prin divizarea lor pe articole de evidenţă analitică, ceea ce este bine-venit la analiza economică a acestora şi adoptarea deciziilor concrete. Fiecare unitate economică are ca scop majorarea eficacităţii, creşterea ratei de rentabilitate, pentru care e necesară reducerea cheltuielilor constante şi variabile, mai cu seamă, cheltuielile cu caracter neproductiv. De aceea, cu cât mai detaliat se reflectă în articole de evidenţă cheltuielile generale şi administrative şi mai ales cheltuielile comerciale şi alte cheltuieli operaţionale, cu atât mai concret şi mai operativ pot fi adoptate decizii privind folosirea rezervelor de reducere a acestora aplicând analiza operativă a activităţii financiar-economice a unităţilor economice.

În unităţile de comerţ, alimentaţie publică şi cele cooperatiste, apare necesitatea evidenţierii unor cheltuieli generale şi administrative şi comerciale. De exemplu, cheltuielile de uzură, de întreţinere şi reparaţie a clădirilor şi altor obiecte capitale, tehnicii de calcul care de obicei se referă şi la cele administrative şi generale şi la cele comerciale, deoarece obiectele nominalizate pot fi folosite, totodată, în scopuri de administrare, dirijare şi în scopuri comerciale.

Ţinând cont de convenţiile fundamentale şi principiile de bază privind organizarea contabilităţii în conformitate cu prevederile S.N.C. 2 „Stocuri de mărfuri şi materiale", S.N.C. 3 „Componenţa consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii", S.N.C. 18 „Venitul" ş.a., autorul propune unele metode şi procedee de divizare a cheltuielilor comune (de uzură, întreţinere, reparaţie a clădirilor altor mijloacelor fixe folosite cu destinaţii diferite ş.a.) care intră în componenţa cheltuielilor comerciale şi cheltuielilor generale şi administrative.

Regulile S.N.C. 2 „Stocuri de mărfuri şi materiale" privind evaluarea mărfurilor şi a materialelor prevăd ca cheltuielile de transportare şi de aprovizionare să fie incluse în costul acestora, deci ele capătă sens de consumuri, iar cheltuielile de transportare, repartizare a mărfurilor prin reţeaua comercială a întreprinderii se referă la cheltuieli comerciale. În cooperativa de consum, unitatea de alimentaţie publică, mărfurile şi produsele pot fi recepţionate direct la magazin, prăvălie comercială, bar, cafenea ş.a., dar pot fi şi transportate de la furnizor mai întâi la un depozit, magazie de stocare, centralizare, iar apoi repartizate prin transportarea lor la locuri, puncte de destinaţie. În cazul dat, cheltuielile de transport-aprovizionare se propune să fie reflectate în momentul recepţionării mărfurilor şi produselor la contul 217 "Mărfuri", subcontul 2176 "Cheltuieli de transport-aprovizionare", iar cheltuielile ulterioare de transportare, repartizare a mărfurilor în reţeaua comercială la diferite subdiviziuni ale organizaţiei cooperatiste, întreprinderii de reflectat la contul 712 "Cheltuieli comerciale", la subcontul şi articolul corespunzător.

Organizaţiile cooperatiste desfăşoară diferite tipuri de activităţi (comerţ cu ridicata, comerţ cu amănuntul, de alimentaţie publică, de producţie, prestarea serviciilor ş.a.), ceea ce determină scopul de a obţine rezultatele financiar-economice la fiecare din aceste activităţi prin organizarea controlului economic şi asigurarea nivelului de autogestiune. Pentru aceasta, contabilitatea trebuie să desfăşoare reflectarea cheltuielilor comerciale şi celor administrative (dacă administraţia îşi realizează aceste funcţii de dirijare) aparte la fiecare din aceste subramuri, subdiviziuni, filiale.

Autorul propune pentru contabilizarea cheltuielilor comerciale şi celor administrative în cazuri de descentralizare a funcţiilor de organizare şi administrare la următoarele subconturi:

7121 "Cheltuieli comerciale în comerţul cu ridicata",
7122 "Cheltuieli comerciale în comerţul cu amănuntul",
7123 "Cheltuieli comerciale şi de producţie în alimentaţia publică,
7124 "Cheltuieli comerciale în producţie",
7125 "Cheltuieli comerciale în alte activităţi şi domenii".

Dacă cooperativa sau uniunea cooperatistă dispune de câteva subdiviziuni de producere, magazine la autogestiune, atunci este necesară divizarea cheltuielilor comerciale şi administrative pe subconturi şi fiecare unitate adăugător.

Această evidenţă concretă divizată va contribui la sporirea eficacităţii, la creşterea responsabilităţi personalului funcţionar şi luarea deciziilor, în mod operativ şi nemijlocit, la locul evenimentelor economice.

Ţinând cont de convenţiile fundamentale şi principiile de bază ale contabilităţii, precum şi de cerinţele politicii de contabilitate (permanenţa metodelor specializării exerciţiilor, prudenţă, esenţialitatea, importanţa ş.a.) în scopul utilizării cât mai eficiente a informaţiei privind cheltuielile în unităţile comerciale, de alimentaţie publică şi ale cooperaţiei de consum se propune desfăşurarea contabilităţii analitice la fiecare ramură, subramură, subdiviziune conform subconturilor şi articolelor, care, după caracter şi conţinut economic, se deosebesc. Această informaţie contabilă formează un contur mai larg de studiere a factorilor prin analiza economico-financiară a datelor la diferite niveluri de conducere.

Astfel, pentru cheltuielile comerciale (contul 712 "Cheltuieli comerciale" – pe subconturi şi subdiviziuni), în unităţile comerciale, autorul a elaborat un nomenclator de 12 articole ţinând cont de aspectele structurale (figura 16).

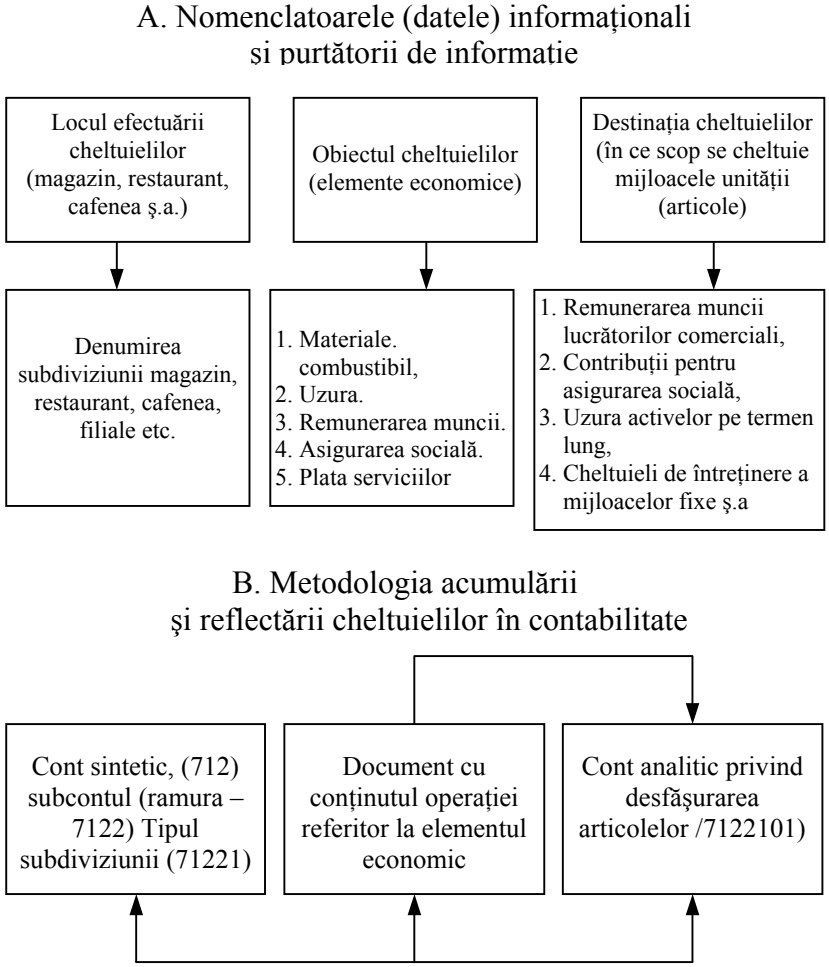
A. Nomenclatoarele (datele) informaţionali şi purtătorii de informaţie
Locul efectuării cheltuielilor (magazin, restaurant, cafenea ş.a.)
Obiectul cheltuielilor (elemente economice)
Destinaţia cheltuielilor (în ce scop se cheltuie mijloacele unităţii (articole)
Denumirea subdiviziunii magazin, restaurant, cafenea, filiale etc.
1. Materiale. combustibil,
2. Uzura.
3. Remunerarea muncii.
4. Asigurarea socială.
5. Plata serviciilor
1. Remunerarea muncii lucrătorilor comerciali,
2. Contribuţii pentru asigurarea socială,
3. Uzura activelor pe termen lung,
4. Cheltuieli de întreţinere a mijloacelor fixe ş.a
B. Metodologia acumulării şi reflectării cheltuielilor în contabilitate
Cont sintetic, (712) subcontul (ramura – 7122) Tipul subdiviziunii (71221)
Document cu conţinutul operaţiei referitor la elementul economic
Cont analitic privind desfăşurarea articolelor /7122101)

Figura 16. Schema structurală ierarhică de organizare a contabilităţii cheltuielilor comerciale

În ultimul articol al nomenclatorului propus, e necesară includerea cheltuielilor privind creanţele dubioase, pierderile din returnarea mărfurilor şi sumele rezultate din reducerea preţurilor la mărfurile vândute şi rămase în stoc în caz de apreciere cu valoarea cea mai mică conform S.N.C.2, cheltuielile pentru asigurarea mărfurilor şi cheltuieli de alt caracter comercial.

Cheltuielile de uzură, întreţinere şi reparaţie a mijloacelor fixe prevăzute în S.N.C. 16 şi S.N.C. 3 au fost omise din componenţa cont. 712 "Cheltuieli comerciale". Însă ele trebuie să persiste în evidenţa cheltuielilor comerciale la întreprinderile de comerţ şi cooperativele de consum.

Lipsurile şi pierderile rezultate din deteriorarea mărfurilor, cheltuielile privind împachetarea şi ambalarea mărfurilor, pierderile din operaţiile cu ambalajul, plăţile pentru asigurarea mărfurilor în unităţile comerciale, precum şi cheltuieli de arendă operaţională, în opinia competitorului, trebuie să fie incluse în componenţa cheltuielilor comerciale şi divizate în articole analitice aparte.

Folosind metoda specializării exerciţiilor, e necesar de menţionat că cheltuielile comerciale, administrative, alte cheltuieli operaţionale în funcţie de perioadele de gestiune, la care acestea se referă, pot fi

reflectate în debitul sau conturile 712 "Cheltuieli comerciale", 713 "Cheltuieli generale şi administrative", 714 "Alte cheltuieli operaţionale", sau conturile 538 "Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate", 251 "Cheltuieli anticipate curente", 141 "Cheltuieli anticipate pe termen lung".

De aici rezultă că corectitudinea reflectării cheltuielilor şi divizarea lor corectă pe perioade curente sau anticipate se află în dependenţă de procedarea corectă şi disponibilitatea de cunoştinţe satisfăcătoare ale specialiştilor contabili. Având în vedere componenţa satisfăcătoare a cheltuielilor generale şi administrative prevăzute în anexa S.N.C. 3 "Componenţa consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii", autorul recomandă unităţilor comerciale să evidenţieze contabilitatea analitică într-un nomenclator de 17 articole, ţinând cont de practica de activitate a întreprinderilor de comerţ cu ridicata, cu amănuntul, de alimentaţie publică şi ale cooperaţiei de consum.

Ultimul articol al nomenclatorului evidenţei analitice a cheltuielilor administrative conţine celelalte cheltuieli, după destinaţie de caracter mai generalizat, din care: cheltuieli de cercetări tehnico-ştiinţifice (vezi S.N.C.9), de protecţie a mediului ambiant, asigurarea securităţii antiincendiare, procurare a licenţelor de comercializare până la un an ş.a. Autorul prezentei cercetări, pornind de la necesitatea disponibilităţii de surse pentru efectuarea analizei operative şi ţinând cont de reducerea cheltuielilor neproductive, pierderilor neplanificate, neprognozate, propune ca contabilitatea analitică a acestora să fie desfăşurată cât mai detaliat. În unele ţări cu economie dezvoltată, contabilitatea cheltuielilor comerciale, de dirijare şi administrative se desfăşoară prin nomenclator de până la 50 articole (Germania, S.U.A. ş.a.).

Organizarea contabilităţii cheltuielilor perioadei pe articole în unităţi de comerţ şi ale cooperaţiei de consum, în mod detaliat, prezintă o informaţie mai amplă privind operaţiile de cheltuieli. Acest fapt se supune controlului privind realizarea devizelor, bugetelor nemijlocit pe locuri de activitate şi centre de responsabilitate prin câteva etape (figura 17). Prin efectuarea procesului de studiere a informaţiei de cheltuieli, de la o etapă la alta, creşte volumul datelor economice şi complexitatea metodologică de determinare a rezervelor de reducere a acestora.

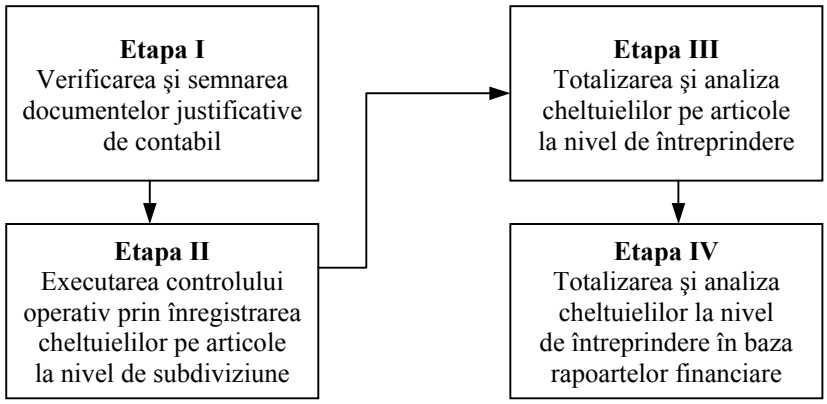
Etapa I
Verificarea şi semnarea documentelor justificative de contabil
Etapa II
Executarea controlului operativ prin înregistrarea cheltuielilor pe articole la nivel de subdiviziune
Etapa III
Totalizarea şi analiza cheltuielilor pe articole la nivel de întreprindere
Etapa IV
Totalizarea şi analiza cheltuielilor la nivel de întreprindere în baza rapoartelor financiare

Figura 17. Organizarea controlului operativ ale cheltuielilor în comerţul şi cooperaţia de consum

În mediul modern de realizare a activităţilor informaţionale economice, raţionalizarea sistemului de organizare a lucrărilor contabile este de neconceput fără aplicarea mijloacelor tehnice şi metodelor tehnologice avansate.

Acest fapt devine evident şi incontestabil mai cu seamă pentru sectoarele contabile de volum şi complexitate semnificativă, cum este şi cel al evidenţei activităţii unităţilor comerciale şi cooperatiste, informaţiile căruia, intensiv, zi de zi, sunt utilizate pentru efectuarea gestiunii operative economico-financiare.

În acest aspect, autorul a efectuat cercetări privind influenţa benefică şi eficientizarea lucrărilor contabile în baza mijloacelor şi metodelor informatice pentru problemele evidenţei cheltuielilor de categorii comerciale, administrative, precum şi alte cheltuieli operaţionale şi neoperaţionale în comerţ şi cooperaţia de consum.

Astfel, elaborarea informatică a documentaţiei de sinteză pentru sectorul examinat conduce la neîntreruperea procesului de efectuare automată a procedurilor informaţionale, structurale şi de calcul, proprii situaţiilor de ieşire – registrele contabile respective.

De asemenea, se obține o economisire esențială de timp şi de spațiu al suporților manuali (documentelor). Şi într-un caz şi în altul, economia resurselor nominalizate are loc grație divizării conținutului documentelor primare şi mai cu seamă a celor rezultative în unități informaționale cu valori variabile şi cu valori constante.

În cazul valorilor constante, ele se organizează în fişiere separate, care ulterior sunt amplasate în memoria calculatorului şi când apare necesitatea sunt transcrise dintr-un tip de memorie în altul cu scopul de a fi prelucrate în comun cu alte fişiere pentru a obține valori rezultative ale unităților informaționale, ulterior, perfectate la imprimantă sub formă de situații de ieşire concrete (documente de sinteză). În asemenea variantă se creează posibilități de a refuza fixarea multiplă şi frecventă a unora şi aceloraşi informații în documente şi, în plus, de dublarea introducerii lor în calculator. Rămâne numai actualizarea lor anterioară soluționării fiecărei probleme.

Prin urmare, se atinge nu numai un grad superior de automatizare a proceselor contabile, dar şi se micşorează volumul de lucru legat de înregistrarea informațiilor atât în documente, cât şi în memoria calculatorului. În acelaşi mod se scade şi manopera acestor lucrări, iar spațiul necesar pentru asemenea informații devine minimal.

Gradul sporit de automatizare şi caracterul ei neîntrerupt se obține, de asemenea, prin stabilirea şi aplicarea succesiunii raționale de implicare a fişierelor cu date constante şi intermediare, pornind de la logica consecutivității elaborării situațiilor de ieşire. Aceasta se produce grație faptului că rezultatele formate în consecința elaborării unor situații de ieşire constituie baza informațională pentru elaborarea următoarelor situații de ieşire, până la obținerea celor mai generalizatoare documente contabile, cum sunt Cartea Mare şi bilanțul contabil.

De exemplu, realizarea informatică a evidenței sintetice şi analitice a cheltuielilor comerciale se soldează cu elaborarea treptată şi fluidă a trei situații de ieşire (vezi tabelele 4-6) în modul următor. Mai întâi, în baza informațiilor inițiale şi primare din documentele de aceeaşi categorie, se elaborează situația de ieşire privind evidența analitică generalizatoare a cheltuielilor comerciale pentru fiecare subdiviziune (magazin) a cooperației de consum pe o lună.

Rezultatele obținute din această situație de ieşire nu numai că sunt afişate la imprimantă, dar şi organizate în fişiere aparte şi păstrate în memoria calculatorului cu scopul ca, ulterior, să fie utilizate ca inițiale în comun cu alte fişiere pentru elaborarea următoarei situații de ieşire de acelaşi conținut, dar numai pe cooperativa de consum, în ansamblu.

În aceeaşi modalitate, se procedează şi cu rezultatele elaborării situației de ieşire secunde (cu totaluri pe cooperativă), ele fiind, de asemenea, organizate în fişier intermediar, conținutul căruia este inițial pentru întocmirea automată a situației de ieşire referitoare la contabilitatea sintetică a cheltuielilor comerciale cu corespondența conturilor sintetice, informațiile căruia, sub formă de fişier intermediar, în continuare, sunt implicate ca inițiale pentru elaborarea situației de ieşire "Cartea Mare". În final – fişierul cu rezultatele obținute de la această situație de ieşire este implicat în elaborarea automată a bilanțului de solduri pe unitatea economică.

În aşa mod, prin evidențierea şi organizarea fişierelor în funcție de caracterul valorilor unităților informaționale (variabile ori constante), păstrarea lor de o singură dată şi implicarea multiplă, logic consecutivă a lor, conform conținutului funcțional al entităților informaționale derivate, sistemul efectuării automate a calculelor contabile şi de perfectare a rezultatelor obținute contribuie atât la raționalizarea, cât şi la economia resurselor umane, materiale şi financiare, precum şi la sporirea nivelului de realizare automată a contabilității în general, îndeosebi privind elaborarea documentelor de sinteză.

Organizarea realizării informatice a contabilității sintetice şi analitice a cheltuielilor comerciale poate fi urmărită prin elaborarea următoarelor situații de ieşire – registre:

Tabelul 4

Situaţia de ieşire a evidenţei analitice a cheltuielilor comerciale pe magazinul nr.1 al cooperaţiei de consum pe luna august 200__

Nr. crt.	Conţinutul operaţiei	Data	Nr. documentului	Credit contul	Debit contul 712 pe articole						
					01	02	03	04	05	…	12
1.	Calcularea salariilor	6.08.02	8	531	1790						
2.	Calcularea contribuţiilor pentru asigurări sociale	6.08.02	8a	533		519					
3.	Calcularea uzurii mijloacelor fixe etc.	9.08.02	45	124			1235				
	Total pe lună										
	Total pe trimestru										
	De la începutul anului										

Notă: Datele pentru tabelul 4 sunt acumulate în baza documentelor justificative la fiecare operaţie economică în mod cronologic. Sumele operaţiilor se înregistrează din creditul conturilor 531, 533, 124 ş.a., în debitul contului 712 "Cheltuieli comerciale" pe articole corespunzătoare (01-12). Totalul datelor lunare se obţine prin acumularea cheltuielilor comerciale pe subdiviziune (magazine), pe articole, care se contrapun cu suma cheltuielilor bugetare, prognozate pentru această subdiviziune.

Tabelul 5

Situaţia de ieşire a contabilităţii analitice a cheltuielilor comerciale pe cooperativa de consum pe luna august 200__

Codul subdiviziunii		Cheltuieli comerciale pe articole								
		01		02		03		…	12	
		Credit contului	Suma	Credit contului	Suma	Credit contului	Suma		Credit contului	Suma
01	pe lună									
	pe trimestru									
	de la începutul anului									
02	pe lună									
	pe trimestru									
	de la începutul anului etc.									
Total pe lună										
Total pe trimestru										

Notă: Situaţia de ieşire ce conţine datele analitice pe cooperativă se elaborează în baza informaţiilor totalizate din situaţiile de ieşire a subdiviziunilor (magazinelor) în baza corespondenţei conturilor (creditul conturilor fiind sursa cheltuielilor) pe articolele respective.

Tabelul 6

Situaţia de ieşire a contabilităţii analitice a cheltuielilor comerciale pe luna august 200__

Sursa informatică	Debit contului		Credit contului	Suma
	Sintetice	Subconturi		
1. Calculul salariului	712	7122	531	
2. Calculul contribu-ţiilor sociale …	712	7122	533	
Total pe lună				

Notă: Sursa de informaţie pentru generalizarea cheltuielilor comerciale fixate în Cartea Mare este situaţia de ieşire precedentă (tabelul 5), rezultatele cărora sunt grupate după creditul conturilor (tabelul 6).

Autorul lucrării timp îndelungat a studiat particularităţile evidenţei contabile a consumurilor diferitelor tipuri de producţie şi metodologia calculării costurilor produselor fabricate. S-a acordat multă atenţie conţinutului consumurilor indirecte de producţie şi metodei de repartizare pe feluri de produse finite.

În baza cerinţelor contabilităţii de gestiune şi prevederilor S.N.C. 2 "Stocuri de mărfuri şi materiale", 3 "Componenţa consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii" şi Codului fiscal, autorul desfăşoară organizarea contabilităţii curente a consumurilor prin instrumente analitice (documentare, registre, borderouri ş.a.), evidenţiind abaterile prin sistemul de calculare a costului şi de contabilitate a consumurilor *"Standard-cost" sau prin metoda normativă.*

În brutării mici de panificație, secții de conservare, de mezelărie, băuturi nealcoolice, de fabricare a uleiului, vinului şi altor tipuri de producție a cooperației de consum, unele consumuri considerate tradițional ca indirecte de producție în aceste unități se consideră consumuri directe.

La acestea se referă: salariile muncitorilor auxiliari, valoarea materialelor utilizate în procesul de producție pentru asigurarea procesului normal tehnologic, pentru ambalarea produselor în secții, asigurarea obligatorie a salariaților ocupați în sfera de producere şi alte active utilizate în producție. Consumurile numite pot fi reflectate direct pe feluri de produse şi valoarea lor va fi acumulată pentru calcularea costului direct pe contul 811 *"Producția de bază"* fără repartizarea lor.

Unele consumuri complexe privind întreținerea mijloacelor fixe cu destinație de producție (asistență tehnică, reparație curentă şi capitală a mijloacelor fixe), uzura lor şi altele se recomandă, în momentul apariției şi calculării acestora, să se înregistreze la conturi analitice ale contului 813 "Consumuri indirecte de producție", ceea ce ar asigura un control mai riguros referitor la executarea şi respectarea standardelor (normelor) de consumuri.

Însă sintetizarea informației numite nu duce la diminuarea funcției controlului operativ la depistarea abaterilor de la standard (normă) a consumurilor. Autorul concluzionează că implementarea *sistemului "Standard-cost" (normativ) de contabilitate* a consumurilor şi calculația costului la orice tip de producție al economiei naționale, inclusiv în cooperația de consum, necesită formarea condițiilor de bază, cum ar fi elaborarea şi sistematizarea normelor de consumuri şi efectuarea controlului privind modificarea acestora; instalarea peste tot a aparatelor de măsurare şi cântărire pentru aprecierea corectă privind utilizarea efectivă a consumurilor de mijloace materiale în producție, documentarea consumurilor *în limita normelor şi abaterilor de la acestea sau determinarea lor prin modul calculării la finele schimbului, zilei, lunii, trimestrului.* De menționat că regimul ciclului tehnologic de producție la fabricarea produselor alimentare (panificație, mezelărie, conservare, vinificare, producerea uleiului ş.a.) este foarte scurt. Din aceste considerente, după părerea autorului, cel mai favorabil procedeu de *determinare a abaterilor de la normă (standard) se constată procedeul de calculare a acestora* în urma procesului de producție la sfârşitul schimbului, zilei, decadei în baza rapoartelor de producție.

Implementarea *sistemului progresist "Standard-cost" (normativ) necesită: organizarea şi efectuarea analizei operative a abaterilor de la norme şi determinarea persoanelor responsabile care au contribuit la supraconsum sau economie. În baza costului standard şi abaterilor de standarde, se calculează costul efectiv al produselor fabricate.*

De exemplu, în panificație, norma utilizării materiei prime (făină) depinde de randamentul ieşirii (producerii) pâinii, care, la rândul său, e influențată de nivelul de umiditate al făinii. Pentru determinarea abaterilor de la norme privind utilizarea făinii în panificație, se recomandă, la sfârşitul fiecărui schimb, să se efectueze calcule folosind următoarele formule:

1. Recalcularea randamentului normativ, ținând cont de umiditatea efectivă a materiei prime (făină):

$$R_r = \frac{Rn \times 100}{100 - (Un - Ue)};$$

2. Determinarea normei utilizării făinii din volumul efectiv de produse fabricate:

$$Mn = \frac{Ve \times 100}{Rr};$$

3. Calcularea abaterilor de la norme privind utilizarea materiei prime (făină):

$$A = M_e - M_n;$$

unde:

R_n reprezintă randamentul ieşirii produselor finite la umiditatea materiei prime (făină) la nivelul de bază (14,5%);

R_r – randamentul recalculat având în vedere nivelul umidității efective a materiei prime (făină), în procente;

U_n, U_e – umiditatea materiei prime (făină) cu nivelul corespunzător de bază şi efectiv, în procente;

M_e, M_n, – masa materiei prime (făină) la fabricarea produselor, respectiv normativă şi efectivă, kg;

V_e – volumul efectiv de fabricare a produselor (pâine) într-un schimb, pe zi ş.a., în kg;

A – abaterile de la norma utilizării materiei prime şi materialelor determinate prin documente sau prin calculul, în kg.

În producția uleiului vegetal (din floarea-soarelui), abaterile de la norma consumării materiei prime (semințe de floarea-soarelui) de la producerea uleiului nerafinat se calculează prin sistemul "Standard-cost" (tabelul 7).

Tabelul 7

Calculul abaterii de la norma materiei prime consumate într-un schimb, de brigadă

Data Nr. de schimb, brigada	Nivelul conți-nutului uleiului în ma-teria primă, %	Norma de pierdere a uleiului					Efectiv s-a pro-dus ulei din floarea-soarelui, kg	Randament normativ co-rectat cu nor-ma de pierderi (col.2-5-6-7), %	Norma consumului materiei prime, kg (col.8:9x100)	Consum efectiv al materiei prime, kg	Abateri de la norma consumului materiei prime (col.11-10), kg
		În turte de floarea-soarelui			În coajă de floarea-soarelui, %	Pierderi neeviden-țiate de ulei , %					
		Randa-mentul normativ al ieşirii turtelor, %	Nivelul efectiv al uleiului în turte	Pierderea uleului col.3x4 100, %							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	47,05	41,80	16,50	6,90	0,70	0,03	20540	39,42	52105	51500	-605

Deci, datele demonstrează că, în schimbul dat de producție, s-a economisit floarea-soarelui în cantitate de 605 kg (51500 – 52105).

Prin aceeaşi metodă, se calculează abaterile de la norma valorilor consumate şi la alte tipuri de producție.

Reforma contabilității a adus şi unele modificări la proceduri de elaborare a rapoartelor statistice privind conținutul şi metodologia întocmirii acestora. În lucrare, s-a demonstrat că indicatorii raportului statistic nr. 5- c "Consumuri şi cheltuieli ale întreprinderii" sunt insuficienți atât din partea utilizării la nivel macroeconomic, cât şi din partea metodologiei întocmirii acestui raport la nivelul microeconomic. În scopul înlăturării acestui gol, s-a propus un specimen de raport statistic care cuprinde consumuri şi cheltuieli, dar simplificat pentru utilizarea informației la diferite niveluri ierarhice (tabelul 8).

Tabelul 8

Modelul raportului de statistică
nr.5-c "Consumuri şi cheltuieli ale întreprinderii"

Denumirea indicatorilor (consumuri, cheltuieli)	Consumuri în producţie (servicii prestate)		Cheltuieli de perioadă inclusiv neoperaţionale		Total cheltuieli şi consumuri pe întreprinderi	
	total pe perioadă de gestiune	de la începutul anului	total pe perioadă de gestiune	de la începutul anului	total pe perioadă de gestiune	de la începutul anului
1. Consumuri şi cheltuieli materiale – total inclusiv: - materii prime şi materiale, - piese de schimb, - materiale de construcţie, - ambalaje, - combustibil etc.						
2. Consumuri şi cheltuieli privind retribuirea muncii …						
3. Contribuţii privind asigurările sociale de stat obligatorii…						
4. Uzura (amortizarea) activelor pe termen lung…						
5. Consumuri şi cheltuieli aferente serviciilor primite de la terţi, inclusiv: - de transport, - de comunicaţii, - de reparaţie, - de prelucrare a materiei, - bancare, - audit etc.						
6. Alte consumuri şi cheltuieli operaţionale						
7. Cheltuieli neoperaţionale						
Total pe întreprindere						

4.7. Organizarea contabilităţii analitice a cheltuielilor în comerţ şi alimentaţia publică

Conform standardelor naţionale de contabilitate 2 – "Stocurile de mărfuri şi materiale" şi 3 – "Componenţa consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii", s-a schimbat metodologia de evidenţă contabilă a cheltuielilor de circulaţie în comerţ. De aceea, obiectivul prezentului subcapitol constă în orientarea oportună a contabililor practicieni, agenţilor economici privind evidenţa sintetică şi analitică a cheltuielilor comerciale, administrative şi a altor cheltuieli operaţionale apărute în activitatea comercială (cu ridicata, cu amănuntul şi în alimentaţia publică), în scopul divizării acestor cheltuieli după destinaţie şi conţinut, reflectându-le în conturile 711 "Costul vânzărilor", 712 "Cheltuieli comerciale", 713 "Cheltuieli generale şi administrative" şi 714 "Alte cheltuieli operaţionale".

De menţionat că, în S.N.C. 3, lipseşte un şir de cheltuieli inerente unităţilor de comerţ, care se reflectau în contul 44 "Cheltuieli de circulaţie" din Planul de conturi vechi. Însă, în activitatea comercială desfăşurată în procesele tehnologice de aprovizionare, păstrare, vânzare a mărfurilor şi produselor la bazele angro, magazine, bucătării, cantine, cafenele, baruri etc., au loc un şir de operaţii, ce se efectuează prin cheltuieli de mijloace băneşti materiale, nemateriale, financiare ş.a.

Conform S.N.C. 2, mărfurile se reflectă în comerţ la costul ce include preţul de cumpărare în baza documentelor de livrare şi cheltuielile de aprovizionare. Însă, cheltuielile de aprovizionare conţin, de obicei, numai cheltuielile de transport (plata serviciilor de transport, în baza tarifului prevăzut în contractul încheiat cu organizaţia de transport, cheltuielile de încărcare-descărcare a încărcăturilor, cheltuielile pentru păstrare, analiza calităţii mărfurilor în procesul aprovizionării şi alte cheltuieli).

În costul mărfurilor importate din ţările străine, la cheltuielile de aprovizionare numite, se mai adaugă taxa vamală, cheltuielile pentru procedurile vamale, taxa pe valoarea adăugată, cheltuielile pentru păstrarea mărfurilor la depozitele vamale etc.

În scopul evidenţei corecte a mărfurilor în procesul de cumpărare, păstrare şi vânzare, se propune organizarea contabilităţii mărfurilor în contul 217 "Mărfuri" la preţ de cumpărare (la bazele angro, firmele de comerţ intermediare, depozitele de păstrare şi repartizare în alimentaţia publică).

În unitățile menționate, evidența mărfurilor şi produselor fabricate pentru vânzare se efectuează în baza documentelor de primire-predare. Din această cauză, evidența analitică se ține în expresie cantitativ-valorică (în fişe, registre ale evidenței operațiilor de depozit).

Analizând situația creată, suntem de părerea că în costul mărfurilor vândute şi nevândute (rămase), la sfârşitul lunii, trebuie să fie luate în considerare şi cheltuielile de transport al acestora, de la furnizori până la locul de vânzare, precum şi alte cheltuieli de aprovizionare numite mai sus. Cheltuielile de transport-aprovizionare a mărfurilor efectuate în cursul lunii trebuie contabilizate într-un subcont, de exemplu, *2176 "Cheltuieli de transport-aprovizionare"*. Soldul acestui subcont va reflecta cheltuielile aferente mărfurilor nevândute la începutul sau sfârşitul lunii. Suma cheltuielilor referitoare la mărfurile vândute în cursul perioadei de gestiune va fi reflectată prin formula contabilă:

- debit contul 7112 *"Costul mărfurilor vândute",*
- credit contul 2176 *"Cheltuieli de transport-aprovizionare"* – cu suma calculată în baza unui calcul de repartizare prealabil.

La magazine, prăvălii, bufete, cafenele, baruri, gherete, chioşcuri şi alte unități de comerț cu amănuntul, evidența curentă a mişcării mărfurilor şi produselor pregătite pentru vânzare consumatorilor (inclusiv persoanelor fizice contra numerar) e posibilă la preț de vânzare cu amănuntul. Însă, la sfârşitul lunii, la fel ca şi la alte întreprinderi comerciale, este necesară calcularea şi repartizarea cheltuielilor de transport-aprovizionare aferente mărfurilor vândute şi rămase în stoc la sfârşitul lunii. Acest calcul este condiționat de determinarea corectă a costului mărfurilor pentru reflectarea în bilanț şi calcularea rezultatelor financiare ale întreprinderii comerciale.

Să apelăm la următorul exemplu convențional.

În unitatea comercială, există următoarele date privind operațiile mişcării mărfurilor. Soldul mărfurilor la preț de vânzare este de 120000 lei; cheltuielile de transport-aprovizionare la începutul lunii – 8000 lei.

1. *S-au cumpărat mărfuri de la furnizori în luna curentă în valoare de 380000 lei.*
2. *Cheltuielile de transport achitate unităților de transport, inclusiv TVA, constituie 20000 lei.*
3. *Costul transportului auto propriu pentru transportarea mărfurilor în cursul lunii – 5000 lei.*
4. *S-au expediat mărfuri cumpărătorilor (decontare prin virament) în valoare de 50000 lei.*
5. *S-au vândut contra numerar:*
   a) încasări în casierie – 100000 lei;
   b) încasări prin intermediul încasatorilor în contul de decontare, vărsarea ulterioară – 75000 lei.
6. *În baza calculului, cheltuielile de transport-aprovizionare au fost repartizate la sfârşitul lunii în raport cu valoarea mărfurilor vândute şi rămase în stoc (vezi calculul).*

În baza datelor din exemplul prezentat mai sus, în contabilitatea unității comerciale cu amănuntul, se vor întocmi următoarele formule contabile:

1) Procurarea mărfurilor:
   - debit contul 217 *"Mărfuri", subcontul 2172 "Mărfuri în comerțul cu amănuntul*" – 380000 lei,
   - credit contul 521 "*Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale*" – 380000 lei.

La reflectarea adaosului comercial, suma se calculează cu un procent convențional – 15% cu suma 57000 lei (380000 × 15 : 100) şi TVA – 87400 lei [(380000 + 57000) X 0,2)], în total – 144400 lei (57000 + 87400),
   - debit contul 217 *"Mărfuri", subcontul 2172 "Mărfuri în comerțul cu amănuntul*" – 144400 lei;
   - credit contul 821 "*Adaos comercial", subcontul 8212 "Adaos comercial în comerțul cu amănuntul" (subconturile 2172 şi 8212 sunt recomandate de autor)* – 144400 lei;

2) Reflectarea cheltuielilor de transport ale organizațiilor de transport:
   - debit contul 217 *"Mărfuri", subcontul 2176 "Cheltuieli de transport-aprovizionare*" – 16667 lei (20000 – 20000 × 0,1667),
   - debit contul 534 *"Datorii privind decontările cu bugetul* " – 3333 lei (20000 × 0,1667),
   - credit contul 521 *"Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale*" – 20000 lei.

3) Reflectarea cheltuielilor de transport efectuate de transportul propriu:

- debit contul 217 "Mărfuri", *subcontul 2176 "Cheltuieli de transport-aprovizionare"* – 5000 lei,
- credit contul 812 *"Activităţi auxiliare*" – 5000 lei.

4) Trecerea la cheltuieli a mărfurilor vândute folosind procent mediu la valoarea mărfurilor cu preţ cu amănuntul – 28%:

- debit contul 711 "*Costul vânzărilor", subcontul 7112 "Costul mărfurilor vândute", contul analitic "Costul mărfurilor vândute în comerţul cu amănuntul*" – 36000 lei (50000 – 50000 × 0,28), unde, din 50000 lei – valoarea mărfurilor expediate la preţ de vânzare cu amănuntul, se scade adaosul comercial mediu calculat, inclusiv TVA, la sfârşitul lunii printr-un calcul special,
- debit contul 821 *"Adaos comercial*" – 14000 lei (50000 × 0,28) la suma adaosului comercial, inclusiv TVA aferent mărfurilor vândute,
- credit contul 217 *"Mărfuri", subcontul 2172 "Mărfuri în comerţul cu amănuntul*" – 50000 lei.

5) La valoarea mărfurilor vândute la preţ de vânzare, inclusiv adaosul comercial şi TVA, se înregistrează sub formă de creanţă a cumpărătorului:

- debit contul 221 *"Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale*" – 50000 lei,
- credit contul 611 "*Venituri din vânzări", subcontul 6112 "Venituri din vânzarea mărfurilor"* – 41667 lei (50000 – 5000 : 6) – venitul din vânzări fără TVA,
- credit contul 5342 *"Datorii privind taxa pe valoarea adăugată*" – 8333 lei (5000 : 6).

6) Trecerea la cheltuieli a mărfurilor vândute contra numerar:

- debit contul 711 *"Costul vânzărilor", subcontul 7112 "Costul mărfurilor vândute", contul analitic "Costul mărfurilor vândute în comerţul cu amănuntul*" – 85000 lei (100000 – 100000 × 0,15),
- debit contul 821 *"Adaos comercial*" – 28000 lei (100000 × 0,28) – la suma adaosului comercial aferent mărfurilor vândute, inclusiv TVA,
- credit contul 217 *"Mărfuri", subcontul 2172 "Mărfuri în comerţul cu amănuntul*" – 100000 lei.

7) Încasarea mijloacelor băneşti din vânzarea mărfurilor contra numerar:

- debit contul 241 *"Casa"* – 100000 lei,
- credit contul 611 *"Venituri din vânzări", subcontul 6112 "Venituri din vânzarea mărfurilor"* – 83333 lei (100000 – 100000 : 6) – la venitul din vânzări fără TVA,
- credit contul 534 "*Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată*" – 1667 lei (100000 : 6).

8) Trecerea la cheltuieli a mărfurilor vândute cu încasarea la încasator:

- debit contul 711 *"Costul vânzărilor", subcontul 7112 "Costul mărfurilor vândute", contul analitic "Costul mărfurilor vândute în comerţul cu amănuntul*" – 54000 lei (75000 – 75000 × 0,28),
- debit contul 821 "*Adaos comercial*" – 21000 lei (75000 × 0,28) – la suma adaosului comercial aferent mărfurilor vândute prin vărsarea ulterioară a sumei încasate,
- credit contul 217 *"Mărfuri", subcontul 2172 "Mărfuri în comerţul cu amănuntul*" – 75000 lei.

9) Reflectarea venitului şi a TVA din transferuri privind mărfurile vândute:

- debit contul 245 *"Transferuri băneşti în expediţie*" – 75000 lei,
- credit contul 6112 "Venituri din vânzarea mărfurilor" – 62500 lei (75000 – 75000 : 6),
- credit contul 534 *"Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată*" – 12500 lei (75000 : 6).

10) Transferare cheltuielilor de transport în baza calculului:

- debit contul 711 *"Costul vânzărilor", subcontul 7112 "Costul mărfurilor vândute", contul analitic "Costul mărfurilor vândute în comerţul cu amănuntul*" – 11971 lei (vezi calculul),
- credit contul 2176 *"Cheltuieli de transport-aprovizionare*" – 11971 lei.

Suma cheltuielilor de transport aferente mărfurilor vândute se calculează ca în tabelul 9.

Tabelul 9

Calculul repartizării cheltuielilor de transport-aprovizionare aferente mărfurilor rămase în stoc şi vândute

Cheltuieli de transport (lei)			Valoarea mărfurilor (lei)			Procentul mediu	Cheltuieli aferente mărfurilor în stoc	Cheltuieli aferente mărfurilor vândute
Sold la începutul lunii (2176)	Din luna curentă (rulaj din debit cont 2176)	Total	Soldul la sfârşitul lunii	Vânzări în luna curentă	Total			
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*
	Debit cont 2176			Credit cont 2172		col.3: col.6x100	col.7x4: 100	col.3 –col.8
8000	21667	29667	33200	225000	557000	5,33	17696	11971

Potrivit calculului de mai sus, în contabilitate, mărfurile vor fi reflectate la costul lor efectiv:

a) în bilanţ, la sfârşitul lunii, suma de 259536 lei (332000 + 17696 – 90160) constituie stocul mărfurilor fără adaos comercial şi TVA (28% – mediu calculat), inclusiv cheltuielile de transport-aprovizionare aferente mărfurilor aflate în stoc la finele lunii – 17696 lei;

b) *în raportul privind rezultatele financiare (forma nr. 2), costul mărfurilor vândute va constitui 173971 lei (22500 + 11971 – 63000) – valoarea de cumpărare, plus cheltuielile de transport-aprovizionare – 11971 lei.*

Studiind problema contabilităţii *cheltuielilor comerciale* (vezi contul 712 „Cheltuieli comerciale") în unităţile de comerţ cu ridicata, cu amănuntul şi de alimentaţie publică, conform S.N.C. 3, şi luând în considerare particularităţile activităţii comerciale, e necesar să fie prevăzute în evidenţa analitică următoarele articole:

01 "Remunerarea muncii personalului în procesele tehnologice comerciale";
02 "Contribuţii pentru asigurările sociale";
03 "Uzura mijloacelor fixe cu destinaţie comercială";
04 "Cheltuieli de întreţinere a mijloacelor fixe cu destinaţie comercială";
05 "Cheltuieli privind reparaţia mijloacelor fixe";
06 "Cheltuieli privind păstrarea, prelucrarea, împachetarea şi ambalarea mărfurilor";
07 "Consum de combustibil, gaz, energie electrică cu destinaţie de comerţ şi producţie";
08 "Uzura obiectelor de inventar (veselă, echipament special cu destinaţie comercială)";
09 "Lipsuri şi pierderi din deteriorarea mărfurilor";
10 "Cheltuieli privind operaţiile cu ambalajul";
11 "Cheltuieli de reclamă (publicitate comercială)";
12 "Alte cheltuieli".

În alte cheltuieli, e necesară includerea cheltuielilor privind creanţele dubioase, pierderilor din returnarea mărfurilor şi sumelor rezultate din reducerea preţurilor la mărfurile vândute şi rămase în stoc la valoarea realizabilă netă, cheltuielilor pentru asigurarea mărfurilor şi altor cheltuieli cu caracter comercial.

Cheltuielile de uzură, întreţinere şi reparaţie a mijloacelor fixe cu caracter comercial conform S.N.C. 3 au fost omise, însă acestea, fără îndoială, trebuie să fie incluse în componenţa cheltuielilor comerciale.

Lipsurile şi pierderile din deteriorarea mărfurilor, cheltuielile privind împachetarea şi ambalarea mărfurilor, pierderile din operaţiile cu ambalajul, plăţile pentru asigurarea mărfurilor în unităţile comerciale, după opinia noastră, trebuie să fie incluse în componenţa cheltuielilor comerciale.

Conform S.N.C. 3, există *un şir de articole de cheltuieli generale şi administrative,* ce pot fi recomandate unităţilor comerciale în evidenţa analitică. Credem că la contul 713 „Cheltuieli generale şi administrative" e binevenit următorul nomenclator de articole, ţinând cont de practica întreprinderilor de comerţ cu ridicata, cu amănuntul, de alimentaţie publică:

01 “Cheltuieli privind remunerarea muncii personalului administrativ”;
02 “Cheltuieli privind remunerarea muncii personalului economic al întreprinderii”;
03 “Contribuţii pentru asigurările sociale de stat”;
04 “Uzura mijloacelor fixe cu destinaţie generală şi administrativă”;
05 “Cheltuieli pentru întreţinerea şi reparaţia mijloacelor fixe cu destinaţie generală şi administrativă”;
06 “Cheltuieli pentru combustibil, gaz, energie electrică, apă cu destinaţie generală şi administrativă”;
07 “Cheltuieli pentru asigurarea patrimoniului întreprinderii (exclusiv mărfurile)”;
08 “Amortizarea activelor nemateriale”;
09 “Uzura obiectelor de inventar cu destinaţie generală şi administrativă”;
10 “Cheltuieli privind arenda curentă a încăperilor şi utilajului cu destinaţie generală şi administrativă”;
11 “Cheltuieli privind serviciile bancare, de audit, de judecată şi alte servicii”;
12 “Cheltuieli de birou, poştale, telefonice, telegrafice”;
13 “Cheltuieli de pregătire şi reciclare a cadrelor”;
14 “Cheltuieli privind impozitele, taxele şi alte plăţi obligatorii, cu excepţia impozitului pe venit şi TVA”;
15 “Cheltuieli de deplasare”;
16 “Cheltuieli de reprezentare”;
17 “Alte cheltuieli”.

În componenţa altor cheltuieli generale şi administrative, pot fi incluse cheltuielile legate de întreţinerea pazei şi de asigurarea securităţii antiincendiare, de cercetări tehnico-ştiinţifice, experimentare şi proiectare, cheltuielile privind ocrotirea muncii şi tehnica securităţii, vărsămintele în organizaţiile de binefacere, cheltuielile aferente procurării licenţelor de comercializare pe o perioadă de până la un an, cheltuielile privind utilizarea transportului salariaţilor, protecţia mediului ambiant, pierderile rezultate în urma întreruperilor producţiei şi altele. Evidenţa cheltuielilor ce se referă la articolul 17 “Alte cheltuieli” poate fi organizată prin folosirea subarticolelor cu divizarea acestora în caz de necesitate.

Contabilitatea *cheltuielilor generale şi administrative la unităţile comerciale în contul sintetic 713* “Cheltuieli generale şi administrative”, ca şi a celor comerciale din contul 712 “Cheltuieli comerciale”, poate fi organizată în registre speciale (fişe, borderouri, situaţii), acumulându-le pe articole în baza documentelor primare, calculelor, notelor de contabilitate acumulând din lună în lună cu total cumulativ, ceea ce va da posibilitate de a întocmi rapoarte financiare trimestriale şi anuale şi a compara datele efective cu cele prevăzute în deviz.

Cheltuielile din categoria altor cheltuieli operaţionale se contabilizează în contul 714 “Alte cheltuieli operaţionale”. Ele cuprind:

01 **“***Valoarea de bilanţ (costul) a altor materiale vândute*„ (materiale, combustibil, piese de schimb, obiecte de mică valoare şi scurtă durată, materiale de construcţie şi alte active curente (inclusiv titlurile de valoare pe termen scurt, documentele băneşti, cu excepţia produselor finite, mărfurilor, serviciilor);
02 **“***Plata dobânzilor aferente creditelor bancare, împrumuturilor primite pe termen scurt şi lung conform S.N.C.* 23 (cu excepţia dobânzilor capitalizate)”;
03 “Amenzile, penalităţile, despăgubirile calculate şi achitate”;
04 “Cheltuielile privind vânzarea materialelor şi altor active curente”;
05 “Cheltuielile pentru arenda curentă a activelor nemateriale, terenurilor, mijloacelor fixe cu destinaţie generală gospodărească”;
06 “Cheltuielile pentru emisiunea şi difuzarea titlurilor de valoare pe termen scurt (obligaţiuni, cambii şi alte titluri de valoare)”;
07 “Cheltuielile (consumuri) indirecte de producţie constante nerepartizate în costul produselor”;
08 “Diferenţele dintre costurile materialelor, produselor finite şi altor active curente (cu excepţia mărfurilor) şi valoarea realizabilă netă”;

09 “Lipsurile şi pierderile din deteriorarea valorilor (cu excepţia mărfurilor, mijloacelor fixe, activelor nemateriale şi titlurilor de valoare pe termen lung)”;

10 “Cheltuielile privind rebutul de producţie”;

11 “Avansurile pe termen scurt acordate anterior şi nereclamate”;

12 “Creanţele compromise”;

13 “Valoarea de bilanţ a investiţiilor pe termen scurt care nu pot fi achitate”;

14 “Diferenţele ce depăşesc valoarea nominală a titlurilor pe termen scurt aferente perioadei de gestiune curente”;

15 “Alte cheltuieli”.

Cheltuielile din activitatea operaţională sunt necesare la calcularea rezultatelor financiare în cursul anului.

Contabilitatea cheltuielilor operaţionale în unităţile comerciale se efectuează în conturile sintetice 712 “Cheltuieli comerciale”, 713 “Cheltuieli generale şi administrative” şi 714 “Alte cheltuieli operaţionale”, la care se întruchipează particularităţile privind activităţile de comerţ cu amănuntul, cu ridicata şi de alimentaţie publică.

Cheltuielile neoperaţionale referitor la activităţi investiţionale, financiare şi situaţii excepţionale se reflectă în conturile 721 “Cheltuieli ale activităţii investiţii”, 722 “Cheltuieli ale activităţii financiare”, 723 “Pierderi excepţionale” şi 731 “Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”, indiferent de apartenenţa ramurală a întreprinderii, de tipul de proprietate şi forma organizatorico-juridică.

Evidenţa cheltuielilor se efectuează în baza documentelor primare, prin care se reflectă activitatea folosirii activelor şi calculării obligaţiunilor către agenţii economici pentru serviciile primite. În procesul activităţii economice, unităţile de comerţ şi ale cooperaţiei de consum suportă creanţe şi obligaţiuni şi în faţa persoanelor fizice (pentru remunerarea muncii, pentru responsabilitatea materială a gestionarilor, pentru decontări cu titularii de avans, pentru concediile medicale ş.a.).

Pornind de la interesele autogestiunii subdiviziunilor într-o unitate comercială, cum este, de exemplu, cooperativa de consum, cheltuielile comerciale pot fi divizate în câteva subconturi, în baza fiecărei ramuri sau subramuri aparte, cum sunt: comerţul cu ridicata, comerţul cu amănuntul, alimentaţia publică, producţia, transportul şi altele. Menţinând scopul de studiere şi calculare a rezultatelor financiare la fiecare tip de activitate, cheltuielile comerciale, după cum s-a menţionat mai sus, pot fi contabilizate în următoarele subconturi ale contului 712 „Cheltuieli comerciale”.

Prin diferenţierea cheltuielilor comerciale la subconturi se vor forma posibilităţi de a organiza controlul privind eficacitatea activităţii fiecărei ramuri şi direcţii ale întreprinderii, organizaţiei cooperaţiei de consum.

În întreprinderile comerciale, de alimentaţie publică, inclusiv ale cooperaţiei de consum, contul 712 “Cheltuieli comerciale” nu cuprinde numai cheltuielile indicate în normele metodologice ale planului de conturi, dar şi operaţiile care reflectă, de obicei, activitatea comercială de bază, cum sunt: cheltuielile şi pierderile de mărfuri şi ambalaj în procesele de împachetare, ambalare şi realizare, uzură şi amortizare a activelor pe termen lung şi arendarea acestora, cheltuielile de asigurare a mărfurilor, calcularea dobânzilor aferente creditelor şi împrumuturilor primite pentru majorarea volumului de circulaţie în comerţ şi alimentaţie publică ş.a.

Contabilitatea sintetică se reflectă în registre şi cartea mare şi poate fi demonstrată prin corespondenţa conturilor în funcţie de conţinutul articolelor numite mai sus.

La cheltuielile privind retribuirea muncii în întreprinderile de comerţ şi alimentaţie publică, referitor la articolul 01, se înregistrează calcularea salariilor lucrătorilor ocupaţi nemijlocit cu operaţii comerciale:

- debit contul 712 “Cheltuieli comerciale” 7122 “Cheltuieli comerciale în comerţul cu amănuntul”, art. 01 “Remunerarea muncii personalului în procesele tehnologice comerciale”,
- credit contul 531 “Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii” – la sumele de retribuţii pentru munca efectiv prestată, în baza calculărilor conform formelor şi sistemelor de retribuire a muncii acceptate la întreprindere.

În articolul dat, se includ şi:

- sporurile la salariile plătite lucrătorilor conform contractului încheiat între administrație şi colectiv;
- premiile pentru rezultatele obținute, măiestrie personală şi alte performanțe în muncă;
- remunerarea zilelor de odihnă (recuperările) acordate salariaților pentru munca ce depăşeşte durata normală a timpului de lucru în cazuri necesare, urgente; sporurile şi adaosurile la salarii pentru munca pe timp de noapte;
- remunerarea în conformitate cu legislația în vigoare a concediilor legale de odihnă şi suplimentare pentru concediile nefolosite, a orelor cu înlesniri pentru adolescenți, a pauzelor pentru mamele care alăptează copilul, precum şi a timpului necesar pentru efectuarea examenului medical, îndeplinirea atribuțiilor de stat, a zilelor de instruire a studenților, elevilor prin forma cu frecvență parțială ş.a.

La articolul 01*, se referă sumele de retribuire a muncii lucrătorilor care sunt ocupați în activitate nemijlocită în procese comerciale tehnologice* (vânzătorii, şefii secțiilor, sectoarelor, subdiviziunilor unităților comerciale), precum şi a salariaților încadrați în procesele de ambalare, împachetare, încărcare, descărcare, sortare şi amenajare a mărfurilor în comerțul cu amănuntul.

În unitățile de alimentație publică, la articolul dat, se referă remunerarea muncii lucrătorilor ocupați cu prepararea bucatelor, deservirea şi vânzarea produselor pentru clienți, în diferite tipuri de subdiviziuni din ramura dată de activitate.

Articolul 02 "Contribuții pentru asigurările sociale" cuprinde sumele calculate Casei Naționale de asigurare socială conform normelor stabilite de legislativ în baza salariilor calculate şi incluse în articolul 01 "Remunerarea muncii personalului în procesele tehnologice comerciale" şi anume: – asigurarea socială de stat; defalcări pentru fondul de pensie, asigurare medicală.

În baza calculului sumelor numite mai sus, în contabilitate, se înregistrează următoarele formule:

- debit contul 712 "Cheltuieli comerciale", subcontul 7122 "Cheltuieli comerciale în comerțul cu amănuntul", art. 02 "Contribuții pentru asigurările sociale";
- credit contul 533 "Datorii privind asigurările"; subconturi 5331"Datorii față de Casa Națională de asigurare socială" – la suma de contribuții, stabilite de buget (pe 2005 – 27% din suma remunerării muncii),
- *credit subcontul 5332 "Datorii față de organele sindicale privind contribuțiile la asigurările sociale"* – în mărime de 1% din salariile calculate,
- *credit subcontul 5333 "Datorii privind asigurarea medicală"* – la suma calculată conform legislației în vigoare.

Articolul 03 "Uzura mijloacelor fixe cu destinație comercială" este destinat contabilizării sumelor de uzură a obiectelor de mijloace fixe calculată prin diferite metode determinate de SNC 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung".

Calcularea uzurii obiectelor de mijloace fixe destinate comercializării se reflectă în contabilitate prin următoare formulă:

- debit contul 712 "Cheltuieli comerciale" 7122 "Cheltuieli comerciale în comerțul cu amănuntul", art. 03 "Uzura mijloacelor fixe cu destinație comercială",
- credit contul 124 "Uzura mijloacelor fixe", la subconturile corespunzătoare în baza sumelor de uzură calculate la diferite grupe şi obiecte conform structurii contului dat.

În articolul 04 "Cheltuieli de întreținere a mijloacelor fixe cu destinație comercială", se vor înregistra cheltuielile de curățire, spălare, încălzire şi alte cheltuieli de întreținere a clădirilor, construcțiilor, maşinilor, utilajelor, tehnicii de calcul ş.a. tipuri şi grupe de mijloace fixe.

La cheltuieli de întreținere, se pot include materialele utilizate la întreținerea clădirilor, energia electrică la funcționarea utilajelor, frigiderelor, încăperilor, combustibil la încălzire, funcționarea maşinilor, agregatelor ş.a. La articolul dat, se referă şi cheltuielile de servicii primite pentru dezinfectare, dezodorare, dezinsectizarea încăperilor, utilajelor, mecanismelor cu destinație comercială.

Articolul 05 "Cheltuieli privind reparația mijloacelor fixe" cuprinde diferite cheltuieli de reparație curentă şi capitală conform SNC 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung".

Cheltuielile de reparație curentă se efectuează în scopurile păstrării şi/sau restabilirii obiectului de mijloace fixe în stare de a obține avantajele economice viitoare în mărimi determinate la

achiziționarea (intrare) acestuia. Cheltuielile de reparație capitală, în baza prevederilor comisiei speciale, pot fi determinate ca investiții capitale, care majorează valoarea obiectului reparat, în caz dacă, în urma acestora, va spori productivitatea şi capacitatea de producție a obiectului reparat. Avantajul economic de la reparație poate fi căpătat de la mărirea duratei de folosință a obiectului sau majorarea volumului de producție (comercializare) în termenul stabilit de exploatare.

Cheltuielile de reparație capitală a mijloacelor fixe capitalizate se includ în debitul contului 121 "Active materiale în curs de execuție", subcontul 1214 "Investiții capitale ulterioare", iar celelalte cheltuieli de reparație capitală şi cheltuieli de reparație curentă se includ în debitul contului 712 "Cheltuieli comerciale", subcontul 7122 "Cheltuieli comerciale în comerțul cu amănuntul".

Cheltuielile de reparație se efectuează prin creditarea conturilor în funcție de conținut şi modul de efectuare a acestor operații: prin antrepriză sau prin regie. La efectuarea lucrărilor cu forțele antreprenorului pe bază de contract, cheltuielile de reparație se vor reflecta la conturi în baza actelor de primire-predare a volumelor de investiții cu prețuri (tarife) de livrare a serviciilor primite de reparație. Pentru aceste operații se vor efectua următoarele formule contabile:

- debit conturile 7122 "Cheltuieli comerciale în comerțul cu amănuntul" sau contul 1214 "Investiții capitale ulterioare" – la suma cheltuielilor de reparație capitală capitalizată,
- credit contul 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau *subcontul 5393 "Datorii pe termen scurt față de alți creditori"*.

Dar, dacă lucrările de reparare a mijloacelor fixe se vor executa cu forțele proprii, prin metoda de regie, atunci cheltuielile de reparație se vor determina cu costul consumurilor (cheltuielilor) realizate de secția de construcție şi reparație a întreprinderii, organizației cooperatiste (comerciale).

Efectuarea reparației mijloacelor fixe, prin metoda de regie, se execută în baza documentelor primare respective, în baza limitării şi normării cheltuielilor prognozate, planificate pentru scopurile numite.

Însă, conform Codului fiscal (titlul III), art. 27 alin. 8a, dacă cheltuielile pentru reparația proprietății depăşesc 10% din baza valorică a categoriei respective de proprietate, atunci suma acestui surplus se consideră drept cheltuieli pentru majorarea valorică a proprietății. Aceasta însemnă că, în scopurile fiscalității, e necesară efectuarea contabilizării cheltuielilor de reparație curentă şi capitală a mijloacelor fixe prin divizarea sumelor la operațiile numite în limită de 10%, care se includ în cheltuieli şi celelalte 90%, ce se vor calcula la majorarea profitului către impozitare. Însă, practic, organizarea contabilității financiare în funcție de cerințele fiscalității e imposibilă.

Contabilitatea cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe în unitățile de comerț şi alimentație publică pot fi contabilizate nemijlocit prin trecerea acestora direct la contul 712 "Cheltuieli comerciale" sau prin acumularea acestora, în prealabil, la contul 812 "Activități suplimentare" (în cazuri de obținere a cheltuielilor semnificative şi dacă reparația capitală poartă caracter de capitalizare a cheltuielilor prin majorarea ulterioară a valorii obiectelor reparate).

Cheltuielile de reparație a mijloacelor fixe pot fi reflectate prin rezervarea acestora folosind contul 538 "Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate". Calcularea rezervelor în mod uniform în timpul anului se vor înregistra prin formule contabile:

- debit contul 712 "Cheltuieli comerciale" – la sume prognozate la începutul anului curent,
- credit contul 538 "Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate".

Cheltuielile efective de reparație a mijloacelor fixe se vor înregistra la debitul contului 538 "Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate", iar la sfârşitul anului, contul dat se va închide cu diferențele calculate între debit şi credit.

Cheltuielile de păstrare, împachetare, prelucrare şi ambalare a mărfurilor conțin: pierderi de mărfuri în limita perisabilității naturale la păstrare, vânzare; valoarea materialelor utilizate la împachetare. În procesul operațiilor numite, au loc cheltuieli de mărfuri şi materiale, care se reflectă prin creditarea conturilor 217 "Mărfuri", subcontul 2172 "Mărfuri în unitățile comerciale cu amănuntul", 2175 "Ambalajul cu mărfuri şi gol", 211 "Materiale". La prelucrarea şi sortarea legumelor şi fructelor, pot avea loc operații de remunerare a muncii lucrătorilor, a serviciilor prestate de alți agenți economici. Situațiile de pregătire a mărfurilor în vederea vânzării influențează contabilizarea operațiilor numite prin creditarea conturilor 531 "Datorii față de personal privind

retribuirea muncii", 533 "Datorii privind asigurările", 5393 "Datorii pe termen scurt față de alți creditori" ş.a.

La articolul 07 "Consum de combustibil gaz, energie electrică cu destinație de comerț şi producție", în unitățile de alimentație publică, se include costul combustibilului (lemne, motorină, produse petroliere şi alte tipuri de combustibil) efectiv folosit în scopuri tehnologice şi de producție (încălzirea apei, prepararea bucatelor etc.), precum şi valoarea energiei electrice, gazului, aburilor utilizați în scopuri tehnologice pentru funcționarea utilajelor şi instalațiilor în secții de producție şi bucătării, baruri, bufete, cafenele, cantine, bodegi ş.a.

Energia electrică utilizată la frigidere, tejghea şi alte utilaje frigorifice se include la *articolul 06 "Cheltuieli privind păstrarea, prelucrarea, împachetarea şi ambalarea mărfurilor"* şi nu la articolul numit mai sus (07).

Utilizarea combustibilului, în scopuri tehnologice, se reflectă în baza rapoartelor prezentate în contabilitate de gestionari prin formule contabile:

- debit contul 712 "Cheltuieli comerciale",
- credit contul 211 "Materiale", 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii", 539 "Alte datorii pe termen scurt" ş.a.

Dacă întreprinderea comercială sau de alimentație publică dispune de generator de energie electrică, cazangerie sau de alte subdiviziuni de producere a combustibilului, atunci utilizarea energiilor numite se va înregistra la conturi prin următoarea formulă contabilă:

- debit contul 712 "Cheltuieli comerciale",
- credit contul 812 "Activități auxiliare" – la costul efectiv al acestor produse de combustibil şi energie fabricate la întreprindere.

Uzura obiectelor de inventar (vesela, echipamentul special cu destinație specială) conține cheltuielile legate de exploatarea obiectelor de mică valoare în mărimea uzurii calculate (la obiecte cu valoare peste 500 lei) şi sumele la obiectele trecute la cheltuieli fără calcularea uzurii (cu valoarea obiectului până la 500 lei) (vezi articolul 08 "Uzura obiectelor de inventar").

Exemplu. *Într-un magazin, s-au transferat de la depozit 5 seturi de rafturi cu 850 lei bucata, în sumă totală inițială 4250 lei. Valoarea posibilă rămasă a fiecăruia din ele – 40 lei. Totodată, s-au transferat în magazin şi 2 seturi de cuțite cu valoare de 80 lei setul şi 4 găleți cu valoare de 70 lei găleata, în total de 440 lei (80 × 2 + 70 × 4).*

În contabilitate, se va reflecta transferarea obiectelor de mică valoare în modul următor:

1. Transferarea obiectelor uzabile:
   - debit contul 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", *subcontul 2132 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată în exploatare",*
   - credit contul 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", *subcontul 2131 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată în stoc"* – la suma de 4250 lei (850 × 5);
2. Calcularea uzurii obiectelor trecute în exploatare:
   - debit contul 712 "Cheltuieli comerciale",
   - credit contul 214 "Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată" – la suma 4050 lei (850 × 5 – 40 × 5);
3. Trecerea la cheltuieli a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată de până la 500 lei bucata:
   - debit contul 712 "Cheltuieli comerciale",
   - credit contul 2131 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată în stoc" – 440 lei.

În urma schimbării veselei în alimentația publică sau a instalării obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, echipamentelor în sume mari (la deschiderea întreprinderilor, la reparația acestora ş.a.), pot fi utilizate variante (cu prevederea lor în politica de contabilitate), când cheltuielile de la calcularea uzurii şi instalării acestor obiecte se vor contabiliza, în prealabil, la contul 251 "Cheltuieli anticipate curente" sau contul 141 "Cheltuieli anticipate pe termen lung", de unde cheltuielile vor fi trecute în mod uniform în conturile şi subconturile contului 712 "Cheltuieli comerciale".

La articolul 08 "Uzura obiectelor de inventar (vesela, echipamentul special cu destinație comercială)", se includ şi pierderile de la spargerea veselei, sfărâmarea şi deteriorarea echipamentelor, uneltelor în limita normelor prevăzute. Articolul dat conține şi cheltuieli de reparare,

ascuțire, întreținere a obiectelor în stare de utilizare, spălarea hainelor speciale, utilizarea materialelor, săpunului, detergenților ş.a.

La articolul 09 "Lipsuri şi pierderi din deteriorarea mărfurilor" se referă pierderile mărfurilor în limita normelor de perisabilitate naturală şi asupra acestora.

Lipsurile de mărfuri şi pierderile constatate din deteriorarea acestora pot fi determinate în urma inventarului sau printr-un control de contabilitate efectuat parțial, de o comisie specială.

În comerț şi alimentație publică, procesele comerciale sunt însoțite de pierderi în limita perisabilității naturale (în urma fărâmițării, risipirii, vărsării, uscării ş.a.) a mărfurilor. De obicei, pierderile de transportare, păstrare şi vânzare a mărfurilor, în unitățile de comerț şi alimentație publică, se normează de ministere, departamente. Normarea pierderilor de mărfuri este prevăzută la transportare (după tipurile de transport – feroviar, naval, aerian, auto, cu tracțiune animală), la păstrare (în unități de comerț cu ridicata), la vânzare (magazine, cantine, restaurante, cafenele ş.a.).

Calcularea pierderilor, în limita perisabilității naturale, se efectuează prin utilizarea normativului determinat de Departamentul Ministerului de Comerț al Republicii Moldova numai în caz de stabilire a lipsei anumitor mărfuri, la care sunt prevăzute aceste norme de pierderi. Normele de pierderi sunt prevăzute în comerțul cu amănuntul, pornind de la volumul de vânzare al fiecărui fel de mărfuri. În comerțul cu ridicata, normele sunt diferențiate nu numai după felul (tip) mărfurilor, dar şi după termenul de păstrare al acestora.

Pierderile, în limita perisabilității naturale, în cazurile când, în unitatea comercială, s-a stabilizat structura de mărfuri fără devieri mari, din perioadă în perioadă, (permanentă), pierderile normative se poate calcula printr-un procent mediu de pierderi, care simplifică cu mult metoda calculării şi reflectării acestora.

Contabilitatea pierderilor de la perisabilitatea naturală poate fi calculată şi inclusă în componența cheltuielilor de perioadă prin câteva variante:

- rezultatele inventarierii curente se reflectă prin debitarea contului 712 "Cheltuieli comerciale" – la suma costului mărfurilor pierdute în limita normei, dacă valoarea acestora este de mărime neînsemnată;
- sumele de perisabilitate pot fi trecute la cheltuieli prin calcularea rezervelor în timpul anului în mărimi uniforme sau prin utilizarea contului 251 "Cheltuieli anticipate curente".

În primul caz, cheltuielile se vor reflecta în sume reale prin formule contabile:

debit contul 712 "Cheltuieli comerciale", credit contul 217 "Mărfuri".

Exemplu: *Lipsa de mărfuri de la inventarierea, stabilită în luna octombrie, la magazinul de mărfuri alimentare se constată, în sumă de 1100 lei, din care:*

a) în limita perisabilității naturale, în valoare de prețuri cu amănuntul – 800 lei;
b) lipsa mărfurilor din vina persoanei-gestionar în sumă de 300 lei. Adaosul comercial, inclusiv cu TVA calculată, conform procentului mediu, s-a determinat în mărime de 37,5% din valoarea cu amănuntul.

În conturile contabile, vom căpăta următoarele înregistrări:

1. Ieşirea mărfurilor lipsă calculată la inventariere:
   - debit contul 7122 "Cheltuieli comerciale în comerțul cu amănuntul" – 687,5 lei,
   - debit contul 821 "Adaos comercial" – 412,5 lei (1100 x 0,375) – la suma de adaos comercial şi TVA calculată la preț de vânzare cu amănuntul,
   - credit contul 217 "Mărfuri", *subcontul 2172 "Mărfuri în unitățile de comerț cu amănuntul"* – 1100 lei – la suma generală de lipsă a mărfurilor.
2. La suma de recuperare a gestionarului la prețul cu amănuntul de 300 lei se va trece la conturi în modul următor:
   - debit contul 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului" *subcontul 2274 "Creanțe pe termen scurt privind recuperarea daunei materiale"* – 300 lei,
   - credit contul 612 "Alte venituri operaționale", *subcontul 6125 "Venituri din recuperarea daunei materiale"* – 250 lei (300-300:6) – la suma fără TVA.
   - credit contul 534 "Datorii privind decontări cu bugetul", *subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată"* – 50 lei (300:6) – la suma TVA la mărfurile lipsă supranormei de perisabilitate naturală.

În cazul când perisabilitatea naturală se include în componența cheltuielilor comerciale, în mod uniform, pot fi două variante:

a) Când inventarierea se petrece la sfârşitul anului – atunci suma prognozată de pierderile numite se reflectă până la inventariere prin formulele:
   - debit contul 712 "Cheltuieli comerciale",
   - credit contul 538 "Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate" – la suma lunară calculată de la începutul anului de gestiune. La încheierea rezultatelor de întreprindere, suma de lipsă reală, în valoare fără adaos comercial şi TVA se va înregistra prin formula:
   - debit contul 538 "Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate" – la suma calculată şi acumulată la creditul contului dat,
   - credit contul 217 "Mărfuri" – la suma fără adaos comercial şi TVA inclusă în prețul cu amănuntul.

La sume de lipsuri în limita normei de perisabilitate naturală, care prevalează rezervele calculate, se va înregistra prin formula:

- debit contul 7122 "Mărfuri în unități de comerț cu amănuntul",
- credit contul 217 "Mărfuri" – la suma mărfurilor cu costul acestora (fără adaos comercial, inclusiv TVA).

În unitățile de comerț cu amănuntul, pot avea loc şi pierderi de alt caracter, şi anume:

- pierderi de la îmbibarea, absorbirea mărfurilor în ambalaj (unt animalier, grăsimi, lichide în doagele butoiului), care poate fi stabilit în baza datelor de diferența masei ambalajului umplut (bruto) şi ambalajului deşert (tara);
- pierderi determinate la vânzarea mărfurilor prin evidențierea deşeurilor în mezeluri (ațele, fixatoarele metalice, hârtie de ambalaj, ambalajele suplimentare polimere), la produse de peşte, pielița accidată de unt, grăsimi, care se exfoliază, se eliberează ca deşeu din masa mărfii ş.a.;
- pierderi determinate de la lipsurile supranormei de perisabilitate naturală în magazine cu autoservire. În condițiile desfăşurării formelor progresive de deservire cu mărfuri şi servicii, orientându-ne la o cultură avansată de satisfacere a cerințelor consumatorilor, pierderile în cazuri de autoservire se vor majora, deoarece unii cumpărători "uită" să achite prețurilor mărfurilor achiziționate.

E necesar ca, în cazurile menționate anterior, să se prevadă şi unele norme de pierderi la unitățile comerciale şi de alimentație publică, precum şi în cazuri de alte servicii prestate prin autoservire. În cooperativele de consum, întreprinderile cooperatiste, normele de pierderi pot fi stabilite prin hotărârile birourilor executive, consiliilor administrative şi altor organe de dirijare din cadrul cooperației de consum.

Pierderile din deşeurile de mărfuri apărute la vânzare, precum şi cele din diferența masei de mărfuri absorbite în ambalaje, pot fi recuperate prin intermediul unor rabaturi acordate de furnizori conform contractelor economice.

În cazul în care recuperarea pierderilor nu s-a prevăzut în contractele economice, cheltuielile se vor recupera din contul unităților comerciale (cumpărătorului), însă TVA de la pierderile de mărfuri se va calcula din contul cheltuielilor generale şi administrative.

Astfel, se vor evidenția şi pierderile mărfurilor constatate lipsă sau deteriorate peste norme de perisabilitate naturală, în caz că nu s-a depistat vina persoanelor cu răspundere materială.

La articolul *09 "Lipsuri şi pierderi din deteriorarea mărfurilor"* se referă şi pierderile din calamități naturale (cu excepția sumelor recuperate de companiile de asigurare) şi pierderile constatate din diminuarea prețurilor în cazuri excepționale şi de la perimarea modei.

Diferența prin reducerea prețurilor poate fi în mărimea adaosului comercial calculat la intrarea mărfurilor în magazin, depozit.

Exemplu: *S-au redus prețurile cu amănuntul în unitatea comercială de la 5000 lei până la 3200 lei. Adaosul comercial, inclusiv TVA la valoarea mărfurilor până la reducerea prețurilor constituie 37,5% sau 1875 lei (5000 × 0,375). Diferența de prețuri constituie 1800 lei, ceea ce este mai mică decât adaosul comercial calculat la formarea prețurilor cu amănuntul.*

De aceea, reducerea prețurilor se va înregistra la suma de 1800 lei în modul următor:

- debit contul 821 “Adaos comercial” – 1800 lei,
- credit contul 217 “Mărfuri” – 1800 lei.

TVA, în cazul dat, se va calcula, pentru buget, din vânzarea mărfurilor cu preţuri noi reduse de la suma de 3200 lei, deoarece suma de vânzare este mai mare decât valoarea mărfurilor intrate cu preţuri de cumpărare – 3125 lei (5000 – 5000 × 0,375).

Dar, dacă pierderile de la reevaluarea (diminuarea) preţurilor ar fi depăşit suma adaosului comercial, atunci suma determinată a supra adaosului comercial se va trece la debitul contului 712 “Cheltuieli comerciale”, iar TVA nu se va calcula de la suma mărfurilor cu preţuri noi, dar cu preţuri realizabile nete (de piaţă).

Exemplu: *Reducerea preţurilor din motivul învechirii modei la mărfuri s-a constatat în sumă de 4800 lei (de la preţuri vechi – 12700 lei, la preţuri noi de 7900 lei). Adaosul comercial al mărfurilor, până la reducerea preţurilor, s-a calculat de 37,5% sau 4762 lei (12700 × 0,375). Deci, diferenţa de preţuri este mai mare decât suma de adaos comercial împreună cu TVA cu suma de 38 lei (4800-4762).*

Rezultatele de la reducerea preţurilor se vor înregistra în modul următor:

- debit contul 712 “Cheltuieli comerciale” – 38 lei,
- debit contul 821 “Adaos comercial” – 4762 lei,
- credit contul 217 “Mărfuri” – 4800 lei.

TVA la mărfurile vândute cu preţuri noi s-a calculat la mărfurile vândute cel puţin cu valoarea preţurilor de cumpărare, care s-au constatat în sumă de 7938 lei (12700 – 12700 × 0,375).

Contabilitatea cheltuielilor comerciale privind operaţiile cu ambalaj (articolul 10) s-a examinat în capitolul IV “Contabilitatea circulaţiei ambalajului” manualul „Contabilitatea operaţiilor în comerţ”, T.Tuhari, ASEM, Chişinău, 2002.

Cheltuielile de reclamă (art. 11) nu se deosebesc cu mult de conţinutul acestora privind activitatea altor agenţi economici implicaţi în antreprenoriat.

Articolul 12 “Alte cheltuieli” conţine cheltuieli de la returnarea mărfurilor de la cumpărători şi celor returnate furnizorului, dacă ultimul nu restituie cheltuielile şi pierderile efectuate. La articolul dat, se referă şi cheltuielile de la asigurarea mărfurilor, de la transportarea acestora la expediere, la prezentare la târguri şi de alt caracter în afară cazurilor prevăzute la celelalte articole de cheltuieli comerciale.

La întreprinderile comerciale, cheltuielile generale şi administrative se trec la evidenţă aparte în contul 713 “Cheltuieli generale şi administrative”, deşi, în multe cazuri, cheltuielile generale şi administrative se aseamănă cu cele comerciale.

Cea mai mare problemă pentru contabilitatea unităţii de comerţ, alimentaţie publică, cooperaţiei de consum constă în calcularea corectă a cheltuielilor şi respectarea convenţiilor fundamentale şi principiilor de bază privind organizarea contabilităţii conform S.N.C. nr.2 “Stocuri de mărfuri şi materiale”, S.N.C. nr.3 ”Componenţa consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii”, 18 “Venit” ş.a.

Folosind unele criterii de bază, contabilitatea divizează cheltuielile comune (de uzură, întreţinere, reparaţie a clădirilor, mijloacelor fixe folosite cu destinaţii diferite ş.a.), referitor la cheltuieli comerciale şi la cheltuieli generale şi administrative.

Aceste cazuri pot avea loc când mijloacele fixe sunt utilizate cu mai multe destinaţii (de producţie, comerţ, administrare ş.a.).

Clasificarea şi contabilitatea analitică şi sintetică a cheltuielilor în unităţile comerciale formează condiţiile de bază la analiza şi determinarea rezervelor de reducere a acestora şi majorarea activităţii rentabile nu numai a întreprinderii în ansamblu, dar şi a subdiviziunilor economice ale acesteia.

La sfârşitul anului de gestiune, pentru întocmirea rapoartelor financiare, sumele acumulate ca debitul conturilor cheltuieli operaţionale de perioadă (711 “Costul vânzărilor”, 712 “Cheltuieli comerciale”, 713 “Cheltuieli generale şi administrative”, 714 “Alte cheltuieli operaţionale”), precum şi conturilor de cheltuieli neoperaţionale (721 “Cheltuieli ale activităţii de investiţii”, 722 “Cheltuieli ale activităţii financiare”, 723 “Pierderi excepţionale”) se includ la totalizarea rezultatelor financiare prin transferarea totalurilor de cheltuieli acumulate prin următoarea formulă contabilă compusă:

- debit contul 351 “Rezultat financiar total”,

- credit conturile numite mai sus 711 “Costul vânzărilor”, 712 “Cheltuieli comerciale”, 713 “Cheltuieli generale şi administrative”, 714 “Alte cheltuieli operaţionale”, 721 “Cheltuieli ale activităţii de investiţii”, 722 “Cheltuielile activităţii financiare”, 723 “Pierderi excepţionale”.

Datele cheltuielilor din activităţile operaţionale şi neoperaţionale, cât şi ale veniturilor calculate şi reflectate la conturile clasei 6 “Venituri” (611 “Venituri din vânzări”, 612 “Alte venituri operaţionale”, 621 “Venituri din activitatea de investiţii, 622 “Venituri din activitatea financiară”, 623 “Venituri excepţionale”, la finele anului gestionar, se încheie pentru determinarea profitului financiar până la impozitare şi profitului net după impozitare (vezi pasivul bilanţului, compartimentul 3, cod. rândului 590 şi raportul privind rezultatele financiare, cod. rândului 150) care este reflectat în calitate de sold al contului 333 “Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune”.

4.8. Obligaţiunile şi responsabilităţile privind starea contabilităţii

4.8.1. Obligaţiile şi responsabilitatea conducătorului privind organizarea contabilităţii

Responsabilitatea de bază pentru organizarea contabilităţii, prezentarea oportună a rapoartelor financiare integrale şi veridice, respectarea legislaţiei la efectuarea operaţiunilor economice o poartă conducătorul subiectului.

Conducătorul subiectului conform Legii contabilităţii este obligat să ţină contabilitatea în mod continuu din momentul înregistrării şi până la lichidarea subiectului. În acest scop, de sine stătător, Conducătorul subiectului:

- alege sistemul de organizare a contabilităţii;
- alege forma de ţinere a contabilităţii;
- stabileşte regulile interne privind documentarea operaţiunilor, circulaţia documentelor, modul de ţinere a registrelor contabile şi graficul efectuării inventarierii;
- elaborează reguli ale activităţii economice a subiectului şi organizează sistemul contabilităţii de gestiune internă, controlul şi analiza economică;
- asigură reflectarea lunară a tuturor operaţiunilor economice în registrele contabile cu întocmirea balanţei de verificare.

Conducătorul subiectului estre obligat:

- să asigure elaborarea politicii de contabilitate, să o stabilească şi să o reexamineze la începutul fiecărui an de gestiune;
- să aprobe:
  - planul de lucru al conturilor contabile, care conţine conturile sintetice şi subconturile necesare pentru evidenţa activităţii sale;
  - formularele documentelor primare utilizate la perfectarea operaţiunilor economice şi a evenimentelor la care nu s-a prestabilit formulare tip;
  - termenul şi modalitatea de efectuare a inventarierii;
  - regulile circulaţiei documentelor şi tehnologia de prelucrare a informaţiei privind contabilitatea;
  - modalitatea controlului operaţiunilor economice şi al evenimentelor;
  - alte decizii necesare pentru organizarea contabilităţii;
- să creeze condiţii necesare pentru ţinere corectă a contabilităţii, întocmirea şi prezentarea oportună a rapoartelor financiare;
- să asigure confirmarea operaţiunilor economice şi a evenimentelor ţinând cont de cerinţele legislaţiei în vigoare;
- să asigure executarea, de către toate subdiviziunile şi serviciile care au tangenţă cu contabilitatea, a cerinţelor contabilului-şef sau ale persoanei care ţine evidenţa privind întocmirea documentelor primare, registrelor contabile şi prezentarea acestora în contabilitate;
- să asigure întocmirea şi prezentarea oportună, completă a documentelor primare, registrelor contabile, rapoartelor financiare, precum şi integritatea şi păstrarea acestora.

În funcţie de volumul lucrărilor, conducătorul subiectului poate fi:

- să introducă în statele de personal funcţia de contabil-şef;

- să organizeze o secție (serviciu) de contabilitate ca o subdiviziune structurală condusă de contabilul-şef;
- să transmită ținerea contabilității unei organizații specializate sau firmei de audit în bază contractuală;
- să țină contabilitatea de sine stătător în cazul când are studii corespunzătoare în domeniul contabilității.

4.8.2. Obligațiile şi responsabilitatea contabilului-şef

Dirijarea metodică privind ținerea contabilității şi întocmirea rapoartelor financiare se efectuează de către conducătorul serviciului contabil, persoana împuternicită – la ținerea contabilității de către organizația specializată ce acordă servicii contabile sau altă persoană prevăzută.

Contabilul-şef se numeşte în funcție şi se eliberează de către conducătorul subiectului, de comun acord cu proprietarul sau cu organul împuternicit al proprietarului, în instituțiile publice – organe ierarhice superioare. Contabilul-şef se supune nemijlocit conducătorului subiectului.

Persoanele ce pretind funcția de contabil-şef trebuie să nu aibă antecedente penale nestinse şi să corespundă următoarelor cerințe:

- Studii superioare în domeniul contabilității şi vechimii în muncă în specialitate de 2 ani în acest domeniu în Republica Moldova, în domeniul auditului intern şi financiar sau ca lector în cadrul didactic la disciplina de contabilitate sau audit în instituțiile respective;
- Studii superioare în oricare alte specialități economice şi vechimea în muncă de trei ani în domeniul contabilității în Republica Moldova, auditul intern şi financiar, în organele fiscale şi de revizie şi direcțiile metodologice în domeniul contabilității;
- Studii medii de specialitate în domeniul contabilității sau alte specialități economice şi vechime în muncă de 5 ani în calitate de contabil în Republica Moldova;
- Să posede certificat de Stat de calificare în cazul când numărul mediu de angajați şi volumul anual al veniturilor din vânzări la subiecte şi suma cheltuielilor anuale – ale instituțiile publice, în curs de doi ani depăşesc limita stabilită de Guvern sau în cazul când deține funcție în ministere, departamente, instituțiile financiare, organizațiile de asigurări.

În cazul în care contabilul-şef nu corespunde cerințelor date, răspunderea îi revine proprietarului.

Contabilul-şef se conduce în activitatea sa de Legea contabilității şi de alte acte legislative şi normative, precum şi de statutul subiectului, deciziile organelor lui de conducere şi poartă răspundere pentru respectarea lor.

Indicațiile şi dispozițiile contabilului-şef în limitele competenței sale sunt obligatorii pentru toate subdiviziunile şi angajații subiectului. Angajarea, trecerea la altă muncă, transferarea şi eliberarea din funcție a angajaților cu care se încheie sau s-au încheiat în scris contracte privind răspunderea materială totală se efectuează de comun acord cu contabilul-şef.

Documentele băneşti şi de decontate, datoriile financiare şi creditoare fără semnătura contabilului-şef sunt considerate inoperante şi nu trebuie primite spre executare, în cazul lipsei acestuia – fără semnătura persoanei împuternicite. Contabilului-şef i se interzice să primească spre executare documente ce contravin Legii Contabilității sau altor acte legislative şi normative.

În cazul apariției divergențelor aferente efectuării unor operațiuni economice şi evenimente între conducătorul subiectului şi contabilul-şef, astfel de documente se pot primi spre executare numai cu indicațiile suplimentare în scris ale conducătorului subiectului, căruia, ulterior, îi revine răspunderea pentru consecințele efectuării acestor operațiuni şi evenimente.

În absența contabilului-şef, toate drepturile şi obligațiile trec în sarcina locțiitorului acestuia, iar în lipsa locțiitorului – altei persoane, numite prin ordin de către conducătorul subiectului. Odată cu eliberarea din funcție a contabilului-şef, toate dosarele se transmit contabilului nou-numit sau contabilului interimar în conformitate cu ordinul conducătorului subiectului. Concomitent, se efectuează controlul ținerii contabilității, autenticității rapoartelor financiare, întocmindu-se un act aprobat de conducătorul subiectului.

Bibliografie

1. Legea contabilității nr.425 – XIII din 4 aprilie 1995 (Monitorul Oficial, nr.28 din 25.05.1995).
2. Standarde Naționale de Contabilitate. Monitorul Oficial, nr. 88-91 din 30.12.97.
3. Planul nou de conturi. Monitorul Oficial, nr. 92-96 din 30.12.97.
4. Codul Fiscal. nr. 1163 din 24 aprilie 1997 (Monitorul Oficial, nr.62 din 18.09.97).
5. Contabilitatea financiară: coordonator A. Nederița, ed. II. Chişinău, ACAP, 2003.
6. Demetrescu C.G., Posler L., Puchiță V., Voica V. *Contabilitatea ştiinţă fundamentală şi aplicativă*, „Scrisul românesc", Craiova, 1979.
7. Țiriulnicov N., Paladi V., ş.a. *Analiza rapoartelor financiare.* Chişinău, Editura ASEM, 2004.
8. Tuhari T. *Contabilitatea operaţiilor în comerţ,* Chişinău, Editura ASEM, 2002.
9. Асташкевичер Е.Т., Петрова В. И. *Научная организация труда в бухгалтерии,* М. изд «Финансы», 1971.
10. Баканов М.И. *Рентабельность торговли и резервы ее повышения,* М. Экономика, 1978.
11. Голубов В. И. *Основы организации бухгалтерского учета и АСУ в торговле.* М. Экономика,1981.
12. Калупов В.Г. *Методологические основы оперативного экономического контроля в торговле.* М. Изд-во ЗИСТа, 1984.
13. Капелюш С.М. С*овершенствование учёта в торговле.* М., «Экономика», 1976.
14. Кужельный Н.В. *Бухгалтерский учёт и его контрольные функции.* М. «Финансы и статистика», 1985.
15. Кузьминский А.Н., Сопко В.В. *Организация бухгалтерского учета и экономического анализа в промышленности.* М. Финансы и статистика. 1984.
16. Лука Пачоли, *Трактат о счетах и записях* «Статистика», М., 1974.
17. Савицкий Б. П. *Централизация бухгалтерского учёта*. М., «Финансы», 1980.
18. Спасов Д., Николаев Н., Александров С. и др. *Счетоводна отчетность на торговские организации.* (Болт.) Варна: «Георги Бакалов», 1979.
19. Тухарь Ф.И. *Нормативный учет и анализ производственных затрат в пищевой промышленности.* Кишинев, Штиинца, 1983.
20. П.Шмигель А.Д. *Организация бухгалтерского учета в промышленности.* Киев, Высшая школа, 1978.
21. Шпиг А.А. *Контрольные функции централизованной бухгалтерии торга.* М. Экономика, 1977.
22. Шевлюков А.П. *Совершенствование организации бухгалтерского учёта в условиях ускорения развития кооперативной торговли.* М., 1988.

Redactor literar – Constantin Crăciun
Rectificare computerizată – Tatiana Boico
Procesare computerizată – Feofan Belicov

Semnat pentru tipar 28.10.05
Format 60 × 84 1/16. Rotaprint. Coli editoriale 6,0
Coli de tipar 8,1. Comanda . Tirajul 200 ex.

Tipografia Departamentului Editorial-Poligrafic al ASEM
Chişinău – 2005, str. Mitropolit G. Bănulescu-Bodoni 59
tel. 22-27-68